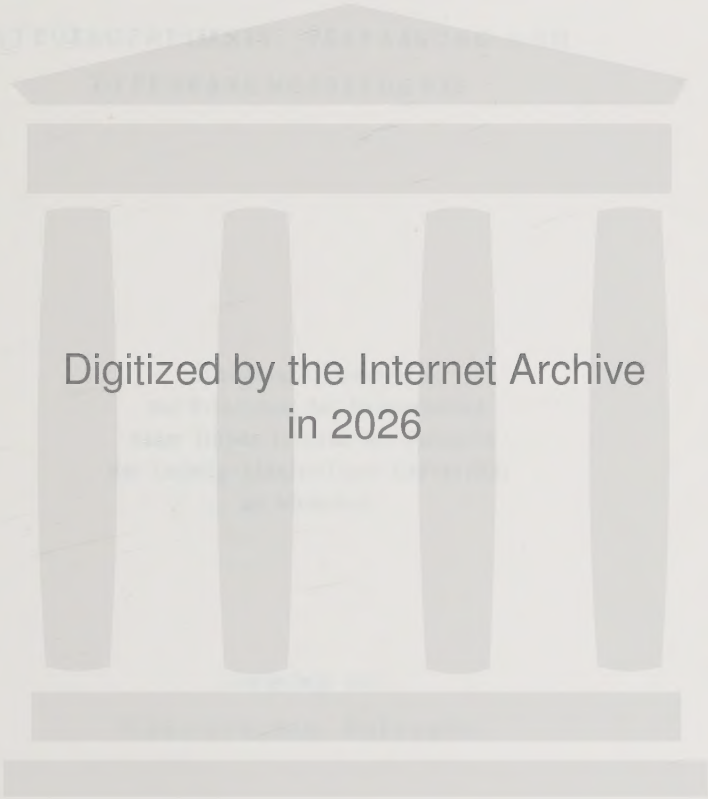
STEUERGEHEIMNIS, VERFASSUNG UND OFFENBARUNGSBEFUGNIS

Hans-Joachim Holzapfel

1972



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41546016_0041

STEUERGEHEIMNIS, VERFASSUNG UND OFFENBARUNGSBEFUGNIS

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Juristischen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München

vorgelegt von

Hans-Joachim Holzapfel

1972

DISSERTATIONSDRUCK -SCHÖN- München 23, Belgradstraße 11

Referent: Professor Dr. Hans Spanner
Korreferent: Wiss. Rat und Professor Dr. Heinrich Scholler

Tag der mündlichen Prüfung: 8. Februar 1972

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

MEINEN ELTERN

INHALT

	Seite
Literaturverzeichnis	7
Abkürzungsverzeichnis	21
Gliederung	25
Vorbemerkung	29
Text	30
Anhang	116
Lebenslauf	120

LITERATURVERZEICHNIS

Barske, Kurt — Das Steuergeheimnis
NWB Nr. 26 v. 30. 6. 69 F. 2 S. 1807 ff.

Zum Steuergeheimnis: Sind Mitteilungen der Finanzämter an die Devisenüberwachungsstellen zulässig?
StWa 1954/162

Barske, Kurt; Gapp, Karl — Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahrensrecht
3. Aufl. Stuttgart 1959
Buchreihe "Finanz und Steuern"
zitiert: Barske-Gapp

Baumann, Jürgen — Strafrecht Allgemeiner Teil
5. Aufl. Bilefeld 1968
zitiert: Baumann

Baumbach, Adolf; Hefermehl, Wolfgang — Wettbewerbs- und Warenzeichenrecht
Kommentar Bd. 1, 9. Aufl. München-Berlin 1964
zitiert: Baumbach-Hefermehl

Becker, Enno — Reichsabgabenordnung Kommentar
2. Aufl. Berlin 1922
7. Aufl. Berlin 1930
zitiert: Becker ... Aufl.

Becker, Enno; Riewald, Alfred; Koch, Karl — Kommentar zur Reichsabgabenordnung
9. Aufl. Bd. 1 Köln-Berlin-Bonn-München 1963
zitiert: Becker-Riewald-Koch

Bender, Bernd — Inhalt und Grenzen des Gebotes zur verfassungskonformen Gesetzesauslegung
MDR 1959/441 ff.

Berger, Emil — Reichsabgabenordnung nach Schwerpunkten für die Praxis
Sonderdruck aus das "Grundwerk" der Zeitschrift "Kurze Steuer- und Rechtsmitteilungen" Lose-Blatt 4. Aufl. Stand 1970
zitiert: Berger

Birkholz, H. — Zur Auskunftserteilung durch das Finanzamt DStZ A 1949/285 ff

Boettcher, Carl — Steuergeheimnis und Devisenüberwachung StuW 1954/257 ff.

Bonner Kommentar — zum Grundgesetz, Loseblatt Hamburg Stand 1970
zitiert: ... in Bonner Kom.

Bühler, Ottmar — Prinzipien des internationalen Steuerrechts, München-Berlin 1964
zitiert: Bühler

Bühler, Ottmar; Strickrodt, Georg — Steuerrecht, 3. Aufl. Bd. 1 Wiesbaden 1959
zitiert: Bühler-Strickrodt

Bockelmann, Paul — Strafrecht des Arztes, Stuttgart 1968
zitiert: Bockelmann

Coring, Gerd; Vogel, Alfred — Entscheidungen zum Steuer- und Zollstrafrecht, Loseblatt Heidelberg 1964 Stand 1. 1. 67
zitiert: Coring-Vogel

Czapski, H. — Mitarbeit kommunaler Selbstverwaltungen bei den Realsteuern
DGStZ 1967/17 ff.

Dreher, Eduard — StGB Kurzkommentar 32. Aufl. München 1970
zitiert: Dreher

Dürig, Günter — Der Grundrechtssatz von der Menschenwürde, ArchoffR 81/117 ff.

Ehlers, Hans; Lohmeyer, Hans — Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht, 4. Aufl. Stuttgart 1969
Buchreihe: Finanz und Steuern
zitiert: Ehlers-Lohmeyer

Erdsiek — Grenzen des Steuergeheimnisses, Grundsatz und Einzelfälle
NJW 1963/2311 ff.

Erler, Adalbert — Bürgerrecht und Steuerpflicht im mittelalterlichen Städtewesen, Frankfurt 1939
zitiert: Erler

Erman, Walter — Handkommentar zum BGB 4. Aufl. Münster 1967
zitiert: Erman ... (Bearb.)

Ernst, Eberhard — Rechtssprechung des BVerfG zum Steuerrecht, StuW 1968/3 ff.

Felix, Günther — Steuererlaß in Karteiform, Loseblatt 1. - 3. Aufl. Köln Stand 1970
zitiert: StEK

Felmy — Soll das Steuergeheimnis dem öffentlichen Interesse an einer lückenlosen Strafverfolgung geopfert werden?
FR 1960/337 ff.

Fischbach, Oskar-Georg — BBG Kommentar 2. Aufl. Köln-Berlin 1956
zitiert: Fischbach

Fischer-Diskau, Joachim; Pergande, Hans-Günther; Schwender, Heinz Werner — Wohnungsbaurecht, Kommentar Teilband II 2. Wohnungsbaugesetz (WoFamG) Köln-Braunsfeld Loseblatt 1. - 19. Aufl. Stand 1968
zitiert: Fischer-Dieskau

Forsthoff, Ernst — Lehrbuch des Verwaltungsrechtes, Allgemeiner Teil 9. Aufl. München-Berlin 1966
zitiert: Forsthoff

Fuchs, A. — Handbuch des Steuerstrafrechts und Steuerstrafverfahrensrechts, Nürnberg 1949
zitiert: Fuchs

Fütterer, Werner — Steuergeheimnis und Pflichtenkollision
Diss. jur. Bonn 1959
zitiert: Fütterer

Franzen, Klaus; Gast, Brigitte — Steuerstrafrecht Kommentar München 1969
zitiert: Franzen-Gast

Ganschezian-Finck, Jürgen — Schweigepflicht der Behörden
NJW 1961/1652 ff.

Gast, Brigitte — Die Rechtsstellung der Gemeinden bei der Festsetzung von Gewerbesteuermeßbeträgen
StuW 1963/169 ff.

Gentz, Manfred — Zur Verhältnismäßigkeit von Grundrechtseingriffen
NJW 1968/1600 ff.

Geerds — Einwilligung und Einverständnis des Verletzten im Strafrecht
GA 1954/262 ff.

Giese; Plath, Helmuth — Kommentar zur Reichsabgabenordnung
Loseblatt Stand 1970
zitiert: Giese-Plath

Götz, Volkmar — Das Grundrecht auf Rechtsanwendungsgleichheit und der verwaltungsgerichtliche Rechtsschutz
DVBl 1968/93 ff.

Goldmann, Günther — Das Steuergeheimnis bei den Gemeindesteuern
DGStZ 1956/17 ff.

Gülow, Johannes — Das Steuergeheimnis nach dem Reichssteuerrecht
Diss. jur. Greifswald 1927
zitiert: Gülow

Guth, Manfred — Die Eingriffsbefugnisse der Bankenaufsicht gegenüber den Geschäftsbanken
Diss. jur. München 1968
zitiert: M. Guth

Hager — Das Steuergeheimnis
DStZ A 1941/200 ff.

Hamann, Andreas; Lenz, Helmut — Grundgesetz für die BRD vom 23. 5. 49
Kommentar 3. Aufl. Neuwied-Berlin 1970
zitiert: Hamann-Lenz

Hartung, Fritz — Steuerstrafrecht Kommentar Berlin-Frankfurt 1962
zitiert: Hartung

Heßdörfer, Ludwig — Das Steuergeheimnis
StuW 1947/471 ff.

Höppner, Horst Dieter — Zur verfassungsrechtlichen Gewährleistung des Steuergeheimnisses
DVBl 1969/723 ff.

Höppner, Horst Dieter — Steuergeheimnis, Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und Legalitätsprinzip
StuW 1969/193 ff.

Hübschmann-Hepp-Spitaler — Kommentar zu RAO, FGO und den Nebengesetzen, bearbeitet von Heinz Paulick, Hugo von Wallis, Fritz Hartung, Engelbert Hübner, Heinrich List, Otfried Schwarz und Hans Spanner
1. - 5. Aufl. Loseblatt Stand Lfg. 66 August 1970
zitiert: ... in Hübschmann-Hepp-Spitaler

Kalbhenn, Heinz — Die steuerlichen Unbedenklichkeitsbescheinigungen
DStZ A 1953/102 ff.

Karwatzki, I. ; Leise, H. — Das Steuergeheimnis in der Praxis
NWB Nr. 27 vom 7. 7. 69 F. 2 S. 1819 ff.

Klefisch, Theodor — Anmerkung zu RGSt vom 8. 12. 1930 = 65/44 in JW 32/1470

Kleinknecht, Theodor — Strafprozeßordnung Kommentar 29. Aufl. München 1970
zitiert: Kleinknecht

Klose — Steuergeheimnis und Auskunftserteilung
DStZ A 1937/1157 ff.

Koch, Karl; Loose, Gerhard — Grundzüge des neuen Steuerstrafrechtes in "Steuerstrafrecht und Steuerordnungswidrigkeitenrecht"
Praktische Einführung in das neue Recht
Bonn 1968
zitiert: Koch-Loose

Koch, Karl; Wolter, Björn — Das Steuergeheimnis
Köln 1958
zitiert: Koch-Wolter

Kohlrust, Rolf — Einsicht in die Gemeindelisten über Lohnsteuerpflichtige durch Arbeitsämter unzulässig
BB 1960/1813 ff.

Keine Herausgabe der Kaufpreissammlungen der Finanzämter an die Gutachterausschüsse i. S. d. BBauG
BB 1962/168 ff.

Kohlrust, Rolf — Sind die Finanzämter befugt, die Dienstaufsichtsbehörden über die steuerliche Betriebsprüfung bei einem Notar zu unterrichten?
NJW 1961/815 ff.

Die Erhebung von Abschöpfungen und der Schutz des Steuergeheimnisses
BB 1962/993 ff.

Kopacek, Werner — Das Steuergeheimnis im gerichtlichen Steuerstrafverfahren
FR 1968/335 ff.

Grenzen des Steuergeheimnisses
NJW 1964/854 ff.

v. Krauss, Rupprecht — Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit
Universität Hamburg 1955, Abhandlungen aus dem Seminar für öffentliches Recht, herausgegeben von Rudolf Laum und Hans Peter Ipsen
zitiert: v. Krauss

Krüger, Herbert — Auskunftspflicht und Betriebsprüfung in der Regelung des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen
B 1958/71 ff.

Kruse, Heinrich Wilhelm — Steuerrecht I Allgemeiner Teil München-Berlin 1966
zitiert: Kruse

Gesetzmäßige Verwaltung, tatbestandsmäßige Besteuerung
in: Vom Rechtsschutz im Steuerrecht
herausgegeben von Günther Felix, Düsseldorf 1960
zitiert: Kruse Gesetzmäßige Verwaltung

Um das Steuergeheimnis
StuW 1968/265 ff.

Kühn, Rolf — Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung
Kommentar 9. Aufl. Frankfurt 1968
zitiert: Kühn

Kybitz, Wilhelm — Auskunftserteilung der Reichsfinanzbehörden an andere Verwaltungs- namentlich Polizeibehörden
Preuß. VerwBl 43. Jahrgang S. 299 ff.

Lackner, Karl; Maassen, Hermann — Strafgesetzbuch Kommentar
6. Aufl. München 1970
zitiert: Lackner-Maassen

Laule, G. — Die Nennung von Art. 13 GG im Abgabenrecht
FR 66/282 ff.

Leibholz, G.; Rinck, H. J. — Grundgesetz Kommentar
3. Aufl. Köln-Marienburg 1968
zitiert: Leibholz-Rinck

Leibrecht, Dieter — Nochmals Steuergeheimnis und Devisenüberwachung
StuW 1955/301 ff.

Leinhäuser, Werner — Wahrung des Steuergeheimnisses bei einheitlicher Gewinnfeststellung
FR 1966/341 ff.

Leise, Horst — Das Steuergeheimnis
Neuwied-Berlin 1965
zitiert: Leise

Lepa, Manfred — Der Inhalt der Grundrechte nach der Rechtsspre-chung
Sonderdruck aus der Beilage zum Bundesanzeiger Nr. 187 vom 8. 10. 69
zitiert: Lepa

Lerche, Peter — Übermaß und Verfassungsrecht, zur Bindung des Gesetzgebers an die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und Erforderlichkeit
Köln-München 1961
zitiert: Lerche

Lex, Rudolf — Das Steuergeheimnis
RWP Blattei 14 SteuerR. AO II B 11/60

Lohmeyer, Heinz — Strafrechtliche Folgen der Verletzung des Steuergeheimnisses
GA 1968/207 ff.

Lohmeyer, Heinz — Die Verletzung des Steuergeheimnisses als Straftatbestand
StuW 1962/517 ff.

Der Bruch des Steuergeheimnisses
ZfZ 1969/168 ff.

Zur Frage der Bekanntgabe eines Steuerdenunzianten
DStZ A 1959/331 ff.

v. Mangoldt-Klein — Das Bonner Grundgesetz
2. Aufl. Bd. 1 Berlin-Frankfurt 1966
zitiert: v. Mangoldt-Klein

Mattern, Gerhard — Steuerliche Unbedenklichkeitsbescheinigungen
DStZ A 1951/19 ff.

Das Steuergeheimnis
Tübingen 1952
zitiert: Mattern

Das Steuergeheimnis
BB 1955/645 ff.

Steuerrecht und Steuermoral
StuW 1958/257 ff.

Mattern, Gerhard; Meßmer — Reichsabgabenordnung
Bonn 1964
zitiert: Mattern-Meßmer

Mattern, Gerhard; Wittneben, Albert — Das Abänderungsgesetz vom 11. 7. 1953
München 1954
zitiert: Mattern-Wittneben

Maunz, Theodor; Dürig, Günter; Herzog, Roman — Grundgesetz Kommentar
Loseblatt Stand 1969
zitiert: ... in Maunz-Dürig

Maurach, Reinhard — Lehrbuch des Strafrechts Allgemeiner Teil
München 1964
zitiert: Maurach

Mayer, Otto — Deutsches Verwaltungsrecht
3. Auflage Bd. 1 Berlin 1924
zitiert: Otto Mayer

Meßmer — Das Steuergeheimnis bei Anzeigen Dritter gegen Steuerpflichtige und die Beschlagnahme von Steuerakten im Strafverfahren
DStRund 1956/315 ff.

Mezger, Edmund; Blei, Hermann
Strafrecht I
München 1970
zitiert: Mezger-Blei

Mittelbach, Rolf — Die Schätzung im Besteuerungsverfahren
Ludwigshafen 1961
zitiert: Mittelbach

Müller, H. — Vollstreckung und Steuergeheimnis
DStZ A 1951/105 ff.

Nikolaus — Das Steuergeheimnis reformbedürftig!
FR 1949/136 f.

Nipperdey, Hans Carl; Neumann, Franz; Scheuner, Ulrich
Grundrechte II
Berlin 1954
zitiert: Nipperdey

Nipperdey, Hans Carl; Adomeit, Klaus
Die Berufsfreiheit als ein Grundelement der sozialen Marktwirtschaft
BB 1966/420 ff.

Oswald, Franz — Zur Namhaftmachung des Steuerdenunzianten
StuW 1968/438 ff.

Palandt — BGB Kommentar
29. Aufl. München 1970
zitiert: Palandt ... (Bearb.)

Paulick, Heinz — Die Auskunftspflicht der Steuerpflichtigen und dritter Personen im Steuerermittlungs-, -aufsichts-, -strafverfahren und ihre rechtlichen Grenzen in Festschrift für Armin Spitaler, Gegenwartsfragen des Steuerrechts
Köln 1958

Pawlowski, Hans Martin — Rechtsgeschäftliche Folgen nichtiger Willenserklärungen
Göttingen 1966
zitiert: Pawlowski

Peters, Hans — Lehrbuch der Verwaltung
Berlin-Göttingen-Heidelberg 1949
zitiert: Peters

Pfäffle, Werner — Die befugte Offenbarung im Sinn des § 22 AO zu besteuerungsrechtlichen Zwecken
Diss. jur. Würzburg 1967
zitiert: Pfäffle

Pfaff, Paul — Ermittlungspflicht des Finanzamtes sowie Auskunftspflicht und Auskunftsverweigerungsrecht des Steuerpflichtigen und Dritter im Steuerermittlungs- und Steueraufsichtsverfahren
StuW 1970/213 ff.

Das Steuergeheimnis
DÖV 71/618 ff.

Plog, Ernst; Wiedow, Alexander; Beck
BBG Kommentar
2. Aufl. Loseblatt
zitiert: Plog-Wiedow

Pohl, Ottmar — Ist der Gesetzgeber bei Eingriffen in die Grundrechte an den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gebunden?
Diss. jur. Köln 1959
zitiert: Pohl

Rautenberg, Joachim — Steuergeheimnis und rechtliches Gehör bei Bewertungen und Schätzungen
NJW 1962/937 ff.

Rössler, Gerhard — Das neue Steuerstrafverfahrensrecht
StuW 1968/139 ff.

Das Steuergeheimnis und die Stellung des Finanzbeamten als Zeuge vor Gericht
MDR 1969/356 ff.

Rössler, Gerhard
Die Auslegung des § 22 AO nach dem BFH-Urt. vom 25. 4. 67
Inf. 1968/135; Grupe 11 S. 13

Rohr, Hans-Jürgen; Cordts, Georg
EWG Abschöpfungen und Ausfuhrerstattungen
Kommentar Loseblatt Stand Mai 1968
zitiert: Rohr-Cordts

Rudloff
Bindung der Finanzverwaltung an Entscheidungen anderer Behörden und Steuergeheimnis
DStZ A 1961/65 ff.

Salzwedel, Jürgen
Rechtsstaat im Steuerrecht
in "Vom Rechtsschutz im Steuerrecht"
herausgegeben von Günter Felix
Düsseldorf 1960
zitiert: Salzwedel

Schack, Friedrich; Michel, Helmut
Die verfassungskonforme Auslegung
JuS 1961/271 ff.

Schmidt, Klaus Erich
Die Reichweite des Steuergeheimnisses
Dis. jur. Köln 1964
zitiert: Schmidt

Schmidt-Bleibtreu, Bruno
Allgemeine Handlungsfreiheit und Steuerrecht
StB 1968/1 ff.

Schmidt-Bleibtreu, Bruno; Klein, Franz
Kommentar zum GG der BRD
2. Aufl. Neuwied-Berlin 1970
zitiert: Schmidt-Bleibtreu-Klein

Schönke, Adolf; Schröder, Horst
Strafgesetzbuch Kommentar
15. Aufl. München 1970
zitiert: Schönke-Schröder

Soergel, Th.; Siebert, W.
Kommentar zum BGB
Bd. 3, 10. Aufl. Stuttgart 1969
zitiert: Soergel-Siebert

Schwarz, Otto; Schwarz, Günther
Kommentar zum Steuerstrafrecht
Darmstadt 1954
zitiert: Schwarz

Seltmann, Holm G.
Das Steuergeheimnis, seine Grenzen und die Rechtfertigung seiner Durchbrechung aus öffentlichem Interesse
NJW 1968/869 ff.

Ist die Verletzung des Kirchensteuergeheimnisses strafbar?
NJW 1967/1647 f.

v. Seydel, Max
Bayerisches Staatsrecht
Freiburg-Leipzig 1896
zitiert: v. Seydel

Spangenmacher, Gerd
Abgabenordnung Kommentar
Berlin 1963 Verlag NWB
zitiert: Spangenmacher

Spanner, Hans
Zölle und andere "Eingangsabgaben" zur Auslegung des Art. 73 Zif. 5, 105, 106 GG
DStR 1962/63/423 ff.

Spendel, Günter
Beweisverbote im Strafprozeß
NJW 1966/1102 ff.

Spohr, Werner
Das Steuergeheimnis
Berlin 1934
zitiert: Spohr

Spohr, Werner
Steuergeheimnis und Geschäfts- oder Betriebsgeheimnis
DStZ 1934/165 ff.

Stakemann, Hartwig
Die Verletzung des Steuergeheimnisses
Dis. jur. Hamburg 1956
zitiert: Stakemann

Stier, Wilfried
Die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und die Beitreibung (Zum Legalitätsprinzip - Verpflichtung zur Durchsetzung bestehender Steueransprüche)
StuW 1967/391 ff.

Suhr, Gerhard — Das materielle Steuerstraf- und Bußgeldrecht
NWB Nr. 37 vom 14. 9. 1970 F. 13 S. 387 ff.

Steuerstrafrecht Kommentar
Berlin 1961
zitiert: Suhr

Tipke, Klaus — Steuerliche Betriebsprüfung im Rechtsstaat
München 1968
zitiert: Tipke

Betriebsprüfung - unzulässiger Eingriff in die "Unverletzlichkeit der Wohnung"
DStR 1967/79 ff.

Tipke, Klaus; Kruse, Heinrich Wilhelm
Reichsabgabenordnung Kommentar
Loseblatt 2. - 4. Aufl. Stand Nov. 70
zitiert: Tipke-Kruse

Terstegen, W. O. W. — Das Steuergeheimnis - Befugte Offenbarung im steuerlichen Interesse
DStRund 1953/301 ff.

Steuerstrafrecht
Köln 1956
zitiert: Terstegen

Troeger, Heinrich; Meyer, Heinz
Steuerstrafrecht I
2. Aufl. Stuttgart 1950
zitiert: Troeger-Meyer

Wacke — Das Finanzwesen in der BRD
Tübingen 1950
zitiert: Wacke

Wauer, G.; Dörr, H. — Das Steuergeheimnis
Oberursel (Taunus) ohne Jahresangabe
zitiert: Wauer-Dörr

Weisensee, Carl — Die Öffentlichkeit des Steuerprozesses
StuW 1955/601 ff.

Weiß, Hans; Kranz, Hubert; Niedermaier, Franz
Bay. Beamtengesetz Kommentar
Loseblatt Stand 1969
zitiert: Weiß-Kranz

Weissenborn, Hans Ulrich — Zur Frage des Steuergeheimnisses
NJW 1959/249 ff.

Welzel, Hans — Das Deutsche Strafrecht
10. Aufl. Berlin 1967
zitiert: Welzel

Wickenhagen, Ernst; Krebs, Heinrich
Bundeskindergeldgesetz Kommentar
Loseblatt Stand 1967
zitiert: Wickenhagen-Krebs

Wolff, Hans J. — Verwaltungsrecht I
7. Aufl. München 1968
zitiert: Wolff

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

a. A.	anderer Ansicht
a. a. O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
AbschG	Abschöpfungserhebungsgesetz
a. E.	am Ende
a. F.	alter Fassung
AO	Abgabenordnung
AOStrafÄndG	Gesetz zur Änderung des Strafrechts der Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
AusbFG	Ausbildungsförderungsgesetz
AFG	Arbeitsförderungsgesetz
B	Der Betrieb
BayBG	Bayerisches Beamten Gesetz
BayFMBl	Amtsblatt des Bayerischen Finanzministeriums
BayVGH	Bayerischer Verwaltungsgerichtshof
BayVerfGH	Bayerischer Verfassungsgerichtshof
BB	Betriebsberater
BBauG	Bundesbaugesetz
BBG	Bundesbeamtengesetz
BdELF	Bundesminister für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten
BdF	Bundesminister der Finanzen
betr.	betrifft, betreffend
BRK	Becker-Riewald-Koch
BewG	Bewertungsgesetz
bez.	bezüglich
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung von Entscheidungen des BFH
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ (St)	Sammung von Entscheidungen des BGH in Zivilsachen (Strafsachen)
BGBl	Bundesgesetzblatt
BKG	Bundeskindergeldgesetz
BRRG	Beamtenrechtsrahmengesetz
BSHG	Bundessozialhilfegesetz
BStBl	Bundessteuerblatt

BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Sammlung von Entscheidungen des BVerfG
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Sammlung von Entscheidungen des BVerwG
bzw.	beziehungsweise
DGStZ	Deutsche Gemeindesteuerzeitung
d. h.	das heißt
Diss.	Dissertation
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStRund	Deutsche Steuerrundschau
DStZ (A)	Deutsche Steuerzeitung (Ausgabe A)
DVBl	Deutsches Verwaltungsblatt
EFG	Sammlung von Entscheidungen der Finanzgerichte
ErbStG	Erbschaftssteuergesetz
Erl.	Erlaß
EStG	Einkommensteuergesetz
f.	folgend
ff.	folgende
F.	Fach
FG	Finanzgericht
FGG	Gesetz über die Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit
FGO	Finanzgerichtsordnung
FR	Finanzrundschau
Fußn.	Fußnote
FVG	Finanzverwaltungsgesetz
GA	Goltdammer's Archiv
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
gl. M.	gleicher Meinung
GrStG	Grundsteuergesetz
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GS	Preußische Gesetzessammlung
GüKG	Gesetz über den Güterfernverkehr mit Kraftfahrzeugen
GVG	Gerichtsverfassungsgesetz
Halbs.	Halbsatz
HHSp	Hübschmann-Hepp-Spitaler
i. e. S.	im engeren Sinn
i. d. F.	in der Fassung
Inf.	Die Information über Steuer und Wirtschaft

inc.	incidenter
insb.	insbesondere
i. V. m.	in Verbindung mit
JW	Juristische Wochenschrift
Kap.	Kapitel
KGKG	Kindergeldkassengesetz
KStG	Körperschaftssteuergesetz
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
NJW	Neue juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe
OFD	Oberfinanzdirektion
OLG	Oberlandesgericht
OWiG	Ordnungswidrigkeitengesetz
Preuß.	Preußisch
RdF	Reichsminister der Finanzen
Rdnr.	Randnummer
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung von Entscheidungen und Gutachten des RFH
RG	Reichsgericht
RGBl	Reichsgesetzblatt
RGSt	Sammlung von Entscheidungen des RG in Strafsachen
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl	Reichssteuerblatt
RWP	Rechts- und Wirtschafts-Praxis
S.	Seite (auch Satz)
s. o.	siehe oben
s. u.	siehe unten
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StB	Der Steuerberater
StEK	Steuererlaß in Karteiform
StGB	Strafgesetzbuch
StPO	Strafprozeßordnung
StRK	Steuerrecht in Karteiform
StuW	Steuer und Wirtschaft
StWa	Steuerwarte
u. a.	unter anderem
Urt.	Urteil
USG	Unterhaltssicherungsgesetz
UWG	Gesetz gegen unlauteren Wettbewerb
Vfg.	Verfügung

VG	Verwaltungsgericht
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
z. B.	zum Beispiel
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchssteuern
Zif.	Ziffer
ZPO	Zivilprozeßordnung

GLIEDERUNG

		Seite
1.	Entwicklung des Steuergeheimnisses	30
2.	§§ 22 u. 400 AO Bundesrecht - Landesrecht	34
3.	Zweck des § 22 AO	35
3. 1	Interessenschutz des Steuerpflichtigen	35
3. 2	Mittelbarer Schutz des öffentlichen Interesses	37
3. 3	§ 22 Abs. II Zif. 3 AO	38
3. 4	§ 22 Abs. II Zif. 2 AO	39
3. 5	Zusammenfassung	40
4.	Das Verhältnis des Steuergeheimnisses zu anderen gesetzlichen Geheimhaltungsgeboten	40
4. 1	Amtsgeheimnis	40
4. 2	Berufsgeheimnis	42
4. 3	Brief-, Post- und Fernmeldegeheimnis	43
5.	Verfassungsrechtliche Gewährleistung des Steuergeheimnisses	44
5. 1	Die Garantie des Rechtsinstitutes	45
5. 11	Meinungen in der Literatur	45
5. 12	Die Beziehung zwischen Steuergeheimnis und finanzbehördlichen Eingriffsrechten	47
5. 121	Eingriff in den Bereich des Art. 2 Abs. I GG	47
5. 122	Das Übermaßverbot	50
5. 123	Steuergeheimnis und Übermaß	52
5. 2	Der grundrechtlich geschützte Kern des Steuergeheimnisses	55
5. 21	§ 22 AO kein selbständiges Grundrecht	55
5. 22	Unmittelbar aus dem GG abzuleitende Offenbarungs- und Verwertungsverbote	56
5. 221	Aus Art. 1 Abs. I GG	57
5. 222	Aus Art. 14 GG	58
5. 223	Aus Art. 2 Abs. I GG i. V. m. dem Übermaßverbot	59
5. 3	Zusammenfassung	61
6.	Der Tatbestand des § 22 AO	62
6. 1	Allgemeine Auslegungsproblematik	62

		Seite
6. 2	Extensive Auslegung	62
6. 3	Die einzelnen Tatbestandsmerkmale	63
6. 31	Amtsträger und amtlich zugezogene Sachverständige	63
6. 32	Verhältnisse eines Steuerpflichtigen	65
6. 33	Art der Kenntniserlangung	67
6. 34	Geschäfts- oder Betriebsgeheimnis	68
6. 35	Inhalt von Verhandlungen in Steuersachen	68
6. 36	Offenbaren	70
6. 37	Verwerten	71
6. 4	Verfassungsrechtliche Kongruenz	72
7.	Rechtsnatur der Befugnis i. S. d. § 22 AO	72
8.	Rechtfertigungsgründe	75
8. 1	Einwilligung	77
8. 11	Im Rahmen des § 22 Abs. II Zif. 1 AO	78
8. 12	Im Rahmen des § 22 Abs. II Zif. 3 AO	78
8. 13	Im Rahmen des § 22 Abs. II Zif. 2 AO	78
8. 14	Grenzen der rechtfertigenden Einwilligung	80
8. 2	Positive gesetzliche Sonderregelung	81
8. 21	Gesetzliche Rechtfertigung	81
8. 22	Qualität der entsprechenden Norm	81
8. 23	Inhaltliche Bestimmtheit	82
8. 24	Materiell-verfassungsrechtliche Grenzen gesetzlicher Sonderregelungen zu § 22 Abs. II Zif. 1 AO	83
8. 241	Übermaßverbot	83
8. 242	Überprüfung der wichtigsten gesetzlichen Sonderregelungen	84
8. 2421	Zur Weitergabe anspruchsbegründender Tatsachen, insbs. Vermögensverhältnisse	84
8. 2422	Zur Auskunft bzgl. Grundstückseinheitswerten	86
8. 2423	§ 125 a Abs. II FGG	86
8. 2424	§ 8 Abs. II KredwG	87
8. 2425	§§ 9 a, 94 a des 1. bzw. 2. Wohnungsbaugesetzes	87
8. 2426	§ 8 AbschG	88
8. 2427	§ 23 Zündwarenmonopolgesetz	90
8. 2428	Ausdrückliche steuergesetzliche Regelungen	91
8. 25	Materiell-verfassungsrechtliche Grenzen gesetzlicher Sonderregelungen zu § 22 Abs. II Zif. 2 AO	94

Seite

8.26 Materiell-verfassungsrechtliche Grenzen gesetzlicher Sonderregelungen zu § 22 Abs. II Zif. 3 AO 95
8.3 Zwingendes öffentliches Interesse 95
8.31 Zwingend 96
8.311 Meinungen in Lit. u. Rspr. 96
8.312 Stellungnahme 96
8.32 Offenbarungen der Verhältnisse eines Steuerpflichtigen zu steuerlichen Zwecken (§ 22 Abs. II Zif. 1 AO) 98
8.321 Steuerlicher Zweck 98
8.322 Überblick über den Meinungsstand 99
8.323 Stellungnahme 101
8.3231 Rechtfertigung aus zwingendem öffentlichen Interesse 101
8.3232 Verhältnis Steuergeheimnis - Legalitätsprinzip 102
8.3233 Folgerungen für die Geltungskraft 105
8.324 Ergebnis 108
8.33 Der steuerliche Zweck im Rahmen des § 22 Abs. II Zif. 2 AO 109
8.34 Zwingendes öffentliches Interesse an der Strafverfolgung 109
8.341 Steuerstraftaten 109
8.342 Sonstige Straftaten 110
8.35 Gewicht des rechtfertigenden zwingenden öffentlichen Interesses 111
8.36 Nachstehende öffentliche Interessen 112
8.37 Interessenbewertung im Rahmen des § 22 Abs. II Zif. 2 AO 113
8.38 Zwingendes öffentliches Verwertungsinteresse 114

9. Umfang der Offenbarungsbefugnis 114

10. Ergebnis 115

VORBEMERKUNG

Über das Steuergeheimnis liegt heute bereits ein kaum noch überblickbares Schrifttum vor. Wenn ich dennoch den Versuch unternehme, über den gleichen Themenkreis etwas Sinnvolles, nicht nur Wiederholendes hinzuzufügen, so deshalb, weil die Beziehung zwischen Steuergeheimnis und Verfassung ein zwar oft angeschnittener, aber kaum je näher untersuchter Aspekt des Steuergeheimnisses ist. Der Schwerpunkt der Ausführungen liegt daher nicht auf Einzelfragen des Steuergeheimnisses, sondern auf den verfassungsrechtlich interessanten Zusammenhängen. Insbesondere im Mittelpunkt der Erörterung steht die Frage der Offenbarungsbefugnis im Hinblick auf die verfassungsrechtlich gebotene Einschränkung der Durchbrechung des Steuergeheimnisses aufgrund Gesetz bzw. zwingenden öffentlichen Interesses.

Auf den seit kurzem vorliegenden Entwurf einer Abgabenordnung wurde im Hinblick auf das geplante Inkrafttreten am 1. 1. 1974 in Fußnoten hingewiesen.

1. Entwicklung des Steuergeheimnisses

Das Steuergeheimnis in seiner heutigen Form (§§ 22 AO i. V. m. 400 AO) hat eine lange Entwicklungsgeschichte hinter sich. Der Begriff "Steuergeheimnis" taucht erstmalig 1930 [1] im Gesetz auf. Als Rechtsinstitut geht die steuerliche Geheimhaltungspflicht jedoch in ihren Wurzeln bis in das Mittelalter zurück. Anklänge finden sich schon in einer Dortmunder Steuerordnung von 1393 [2]. Bedeutung erlangten die steuerlichen Geheimhaltungsvorschriften allerdings erst in der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts. Zu dieser Zeit bestehen entsprechende Bestimmungen in einer Reihe von Ländern [3].

Größere Bedeutung für das Steuergeheimnis hatte die Entwicklung in Preußen [4]. Das preußische Gesetz betreffend die Einführung einer Klassen- und klassifizierten Einkommensteuer vom 1. 5. 1851 [5] enthält dort den ersten Hinweis auf die Schweigepflicht. Entsprechend den damaligen geringen steuerlichen Ermittlungsbefugnissen, - ein tieferes Eindringen in die Besitz-, Vermögens-, Erwerbs- und sonstigen Einkommensverhältnisse der Steuerpflichtigen war ausdrücklich verboten [6] -, waren die Beamten und Mitglieder der Einschätzungskommissionen lediglich zur Geheimhaltung der Vermögens- und Einkommensverhältnisse verpflichtet. Ein strafrechtlicher Schutz bestand nicht. Dieser wurde erstmals durch das preußische Einkommensteuergesetz vom 24. 6. 1891 [7] eingeführt. Gleich-

---

1) VO des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen (RGBl I 1930 S. 517 (547)).

2) Vgl. Erler S. 77; zur historischen Entwicklung in der Zeit bis 1851 vgl. insb. Stakemann S. 3 ff.; für die anschließende Zeit insb. Koch-Wolter S. 3 ff.

3) Z. B. Bayern: Art. 10 EStG v. 4. 6. 1948 (GesBl. Sp. 153)
Art. 35 und 75 des EStG v. 14. 8. 1910 (GVBL. S. 493)
Art. 8 Kapital-Steuergesetz v. 4. 6. 1948 (GesBl. Sp. 169;
im einzelnen vgl. v. Seydel S. 466.

4) Vgl. Stakemann S. 9; die steuerliche Geheimhaltungspflicht des RAO wurde im wesentlichen aus den preußischen Gesetzen übernommen.

5) § 32 (GS 1851 S. 193).

6) § 22 Abs. III des Gesetzes betreffend die Einführung einer Klassen- und klassifizierten Einkommensteuer (GS 1851 S. 193).

7) § 69 (GS 1891 S. 175).

zeitig brachte dieses Gesetz eine beträchtliche Ausdehnung der Geheimhaltungspflichten: sämtliche Verhältnisse der Steuerpflichtigen und der Inhalt der Kommissionsverhandlungen [1] wurden einbezogen. Andererseits wurden auch die staatlichen Ermittlungsmöglichkeiten erweitert: Einführung der Pflicht zur Abgabe einer Steuerklärung, allgemeine Beistandspflicht aller Staats- und Gemeindebehörden [2] und Verpflichtung zur möglichst vollständigen Erforschung der Besitz-, Vefmögens- und Einkommensverhältnisse [3]. Eine ähnliche Entwicklung läßt sich auch in anderen Steuergesetzen verfolgen [4].

Mit der Erhöhung des Strafrahmens von 1. 500, -- Mark oder 3 Monate Gefängnis auf 3. 000, -- Mark oder 6 Monate Gefängnis [5] lief 1918 die Einführung der Nachschaubefugnis [6] parallel. Die RAO brachte 1919 den Veranlagungsbehörden selbst erstmals weitgehende Ermittlungsbefugnisse [7] und erweiterte die Steueraufsicht [8]. Dem entsprach die Verfeinerung der Geheimhaltungspflicht. § 10 RAO [9] unterwarf sämtliche dienstlich erfahrenen Verhältnisse eines Steuerpflichtigen der Geheimhaltung und verbot die unbefugte Verwertung von Geschäfts- und Betriebsgeheimnissen. Außerdem dehnte § 10 RAO [9] diese Amtspflicht auf andere bei der Steuererhebung beteiligte Personen, insb. Sachverständige, und die Zeit nach Ausscheiden aus dem Dienst oder Beendigung der Tätigkeit aus. Strafbestimmung war der damalige § 376 RAO, der mit der Anpassungsverordnung vom 20. 11. 1925 [10] in der Sache die heute noch geltende Fassung erhielt. Bei der Anwendung

---

1) § 52 (GS 1891 S. 175).
2) § 35 Abs. VI (GS 1891 S. 175).
3) § 34 Abs. VI (GS 1891 S. 175).
4) z. B. § 80 des Kommunalabgabengesetzes v. 14. 7. 1893 (GS S. 152), §§ 46, 62 des Wehrbeitragsgesetzes v. 3. 7. 1913 (RGBl. I S. 505 und 524).
5) § 8 Abs. III des Umsatzsteuergesetzes v. 26. 7. 1918 (RGBl. I S. 779).
6) § 31 des Umsatzsteuergesetzes v. 26. 7. 1918.
7) §§ 172 ff., 185 ff. RAO i. F. 1919 (RGBl I S. 1993).
8) §§ 193 ff. RAO.
9) i. F. 13. 12. 1919 (RGBl I S. 1993).
10) RGBl I 389.

dieser Vorschriften kam es zu Meinungsverschiedenheiten [1] um die Frage, ob der Inhalt der Ausschußverhandlungen, insb. das Stimmverhältnis, geheimzuhalten seien. Diese Frage wurde durch die Notverordnung vom 1. 12. 1930 [2] positiv entschieden. Durch diese Verordnung wurde der damalige § 10 RAO neu gefaßt und erschien in der Fassung der RAO vom 22. 5. 1931 [3] als § 22 ähnlich der heute geltenden Fassung. Eine Erweiterung erfuhr das Steuergeheimnis lediglich noch im Zuge der Realsteuerreform [4]. In § 22 Abs. II wurde der Schutz des Steuergeheimnisses verlängert indem die Verhältnisse eines Steuerpflichtigen auch insoweit in das Steuergeheimnis einbezogen wurden, als sie aufgrund der Mitteilung einer Steuerbehörde in einem anderen Verfahren dem jeweiligen Amtsträger bekannt geworden waren. Dem Steuergeheimnis unterlagen damit außer den finanzbehördlichen Amtsträgern auch alle anderen Amtsträger, sofern sie nur ihr Wissen aufgrund der Mitteilung einer Steuerbehörde erlangt hatten. Gleichzeitig wurde der Begriff des Amtsträgers (§ 22 Abs. III RAO) neu definiert.
Das AOStrafÄndG vom 10. 8. 1967 [5] enthielt nur eine redaktionelle Änderung des § 22 zur Anpassung an die neue Rechtslage und veränderte die §§ Ziffer der Strafbestimmung.
§§ 22, 400, 8 AO lauten heute [6] folgendermaßen:

§ 22 Steuergeheimnis

(1) Das Steuergeheimnis ist unverletzlich.
(2) Einer Verletzung des Steuergeheimnisses macht sich schuldig:

1. wer Verhältnisse eines Steuerpflichtigen, die ihm als Amtsträger oder amtlich zugezogenem Sachverständigen im Besteuerungsverfahren, im Strafverfahren wegen eines Steuervergehens oder Bußgeldverfahrens wegen einer Steuerordnungswidrigkeit oder auf

---

1) RFH-Gutachten IV D 4/29 v. 16. 10. 1929 RFHE 26/48 und RGSt 65/44 = JW 32/1470 mit Anm. von Klefisch.
2) RGBl I 1930/517.
3) RGBl I 1931/161.
4) § 28 Zif. 9 des Einführungsgesetzes zu den Realsteuergesetzen vom 1. 12. 1936 (RGBl I 1936/961).
5) BGBl I 1967/877.
6) Der RegEntAO 74 (BR Drucksache 23/71) behandelt das Steuergeheimnis unter § 5, der im Anhang I wiedergegeben ist. Die Strafbestimmung soll ins StGB übernommen werden.

Grund einer Mitteilung einer Steuerbehörde in einem anderen Verfahren bekanntgeworden sind, unbefugt offenbart;

2. wer den Inhalt von Verhandlungen in Steuersachen, an denen er als Amtsträger oder als amtlich zugezogener Sachverständiger beteiligt war, unbefugt offenbart;

3. wer ein Geschäfts- oder Betriebsgeheimnis, das ihm als Amtsträger oder amtlich zugezogenem Sachverständigen im Besteuerungsverfahren oder im Strafverfahren wegen eines Steuervergehens oder Bußgeldverfahren wegen einer Steuerordnungswidrigkeit anvertraut worden oder zugänglich geworden ist, unbefugt verwertet.

(3) Amtsträger ist ein Beamter oder wer, ohne Beamter zu sein, dazu bestellt ist, obrigkeitliche Aufgaben wahrzunehmen. Für Träger von Ämtern der Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts gelten die Vorschriften, die für Amtsträger getroffen sind, entsprechend.

§ 400 des Steuergeheimnisses

(1) Wer das Steuergeheimnis verletzt (§ 22 Abs. 2 und 3), wird mit Geldstrafe oder mit Freiheitsstrafe bis zu sechs Monaten bestraft.

(2) Ist die Handlung aus Eigennutz oder in der Absicht begangen worden, den Steuerpflichtigen zu schädigen, so kann statt der Geldstrafe oder neben ihr auf Freiheitsstrafe erkannt werden.

(3) Im Fall des ersten Absatzes tritt die Strafverfolgung nur auf Antrag ein. Antragsberechtigt sind die Oberfinanzdirektion und der Steuerpflichtige, dessen Interesse verletzt ist.

§ 8 Geltungsbereich einzelner Bestimmungen

Die im § 1 Abs. 1 enthaltenen Begriffsbestimmungen sowie die Vorschriften über das Steuergeheimnis (§§ 22, 400) und die Ersatzpflicht (§ 23) gelten für alle Steuern.

2 2. §§ 22 u. 400 AO Bundesrecht - Landesrecht?

Die Vorschriften über das Steuergeheimnis (§§ 22, 400 bzw. 412 a. F. AO) sind gem Art. 124, 125 GG Bundesrecht geworden, soweit die Gesetzgebungskompetenz des Bundes reichte. Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes wird für diese Materie sowohl aus Art. 105 Abs. II a. F. GG [1] als auch aus Art. 108 Abs. III S. 2 a. F. GG [2] sowie aus Art. 74 Zif. 1 GG [3] entnommen.

Gem. Art. 105 Abs. II a. F. GG hatte der Bund für Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis keine Gesetzgebungskompetenz. Die Vorschriften über das Steuergeheimnis würden daher sowohl als Bundesrecht, als auch, - im Hinblick auf die ehemaligen Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis -, als Landesrecht fortgelten. Das Ausmaß der Bundeskompetenz nach Art. 108 Abs. III S. 2 a. F. war umstritten. Überwiegend wurde die Einschränkung der Bundeskompetenz in Art. 105 Abs. II a. F. auf Art. 108 Abs. III S. 2 a. F. übertragen mit der Begründung, die eigentliche sedes materiae der Bundesgesetzgebungskompetenz auf dem Gebiet des Finanzwesens sei Art. 105 Abs. I, II a. F. GG gewesen [4].

Die Gegenmeinung sah in Art. 108 Abs. III S. 2 a. F. GG eine selbständige Bundeskompetenz, die den Bund berechtigt verfahrensrechtliche Vorschriften auch für ihm materiell-rechtlich entzogene Steuern zu erlassen. §§ 22, 400 AO würden danach allein als Bundesrecht weitergelten, ebenso wie wenn Art. 74 Zif. 1 als Kompetenznorm zugrunde gelegt wird [5]. § 22 AO ist m. E. sowohl steuer-

---

1) h. M. vgl. z. B. Mattern-Meßmer Rdnr. 149, Koch-Wolter S. 12/13, Müller DGStZ 1958/97, Pfäffle S. 11 ff.

2) Wacke S. 53; es ist hier von der ursprünglichen GG-Regelung auszugehen (Änderung der Art. 105 und 108 GG durch FinRefG v. 12. 5. 69 BGBl I S. 359), da eine Kompetenzänderung allein die Rechtsqualität bestehender Normen nicht ändert.

3) Seltmann NJW 1967/1647 und 1968/870, Ehlers-Lohmeyer S. 67, Schmidt-Bleibtreu-Klein Art. 125 Anm. 2.

4) Mattern-Wittneben S. 13, Pfäffle S. 13, Koch-Wolter S. 13.

5) Für den RegEntAO 74 tritt nach der jetzt gültigen Kompetenzregelung - Art. 105 Abs. II 3. Alt. i. V. m. Art. 72 Abs. II S. 3 GG und 108 Abs. V S. 2 GG - und dem Verzicht des Entwurfes, die Verfahrensvorschriften auf die örtlichen Verbrauchs- und Aufwandssteuern zu beziehen, diese Streitfrage nicht auf.

rechtliche Verfahrensnorm als auch Strafnorm [1]. Als Vergehenstatbestand gilt § 22 Abs. II und III über Art. 74 Zif. 1 GG unbeschränkt allein als Bundesrecht weiter [2]. Der Landesgesetzgeber konnte daher für die in Art. 105 Abs. II a. F. GG geregelten Steuern mit beschränktem Wirkungskreis die Schweigepflicht in Form einer Verwaltungsvorschrift nur ausdehnen, was soweit ersichtlich nirgends geschehen ist, nicht aber sachlich wirksam einschränken.
Dieses Ergebnis ist auch sinnvoll, da die teilweise landesrechtliche Fortgeltung praktisch von geringer Bedeutung wäre. In den meisten Fällen würde das Steuergeheimnis über § 22 Abs. II S. 1 letzte Alternative in der Ausprägung des § 22 AO durchgreifen.

3. Zweck des § 22 AO 3

Schon aus der historischen Entwicklung des Steuergeheimnisses wird 3. 1
der Zusammenhang zwischen den steuerrechtlichen Eingriffsrechten des Staates und dem Schutz des Steuerpflichtigen durch das Steuergeheimnis klar [3]. Je stärker die den Finanzbehörden zustehenden staatlichen Ermittlungsrechte und die damit korrespondierenden Of-

---

1) § 400 Abs. I AO knüpft die Strafsanktion an den TB des § 22 Abs. II, III AO. Es ist unrichtig § 400 AO als Blankettstrafnorm zu bezeichnen (so Hartung Steuerstrafrecht S. 196). Zum Wesen einer Blankettnorm gehört es, daß die Ausfüllung des Tatbestandes anderen Gewalten z. B. der Justizverwaltung, der Polizei oder der Landesgesetzgebung überlassen ist. Vgl. Liszt-Schmidt S. 111, Stakemann S. 36.

2) I. V. m. § 8 AO und 2 Abs. II EGStGB; Seltmann NJW 1967/1647 und 1968/870; Hartung in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 14 vor § 391; Ehlers-Lohmeyer S. 67; Art. 18 Abs. II des Bayer. Kirchensteuergesetzes (GVBl 1966/411) ist daher unwirksam; so ausdrücklich Seltmann und Ehlers-Lohmeyer a. a. O. entgegen OLG München vom 27. 2. 67 - Ws 881/65.

3) Vgl. Schmidt S. 7; Wauer-Dörr S. 9; Verh. Nationalversammlung v. 14. 8. 1919 stenogr. Ber. Bd. 329/2425.

fenlegungspflichten des Steuerbürgers wurden, desto mehr wurden die Geheimhaltungsvorschriften verfeinert und verschärft [1].
Heute unterliegt der Steuerpflichtige nahezu grenzenlosen Offenlegungs- und Erklärungspflichten und muß eine Reihe erheblicher staatlicher Eingriffe zur Ermittlung des steuerrelevanten Sachverhaltes hinnehmen [2]. Die Ermittlungsbefugnisse der Finanzbehörden übertreffen die der Staatsanwaltschaft bei weitem [3]. Der Steuerpflichtige muß sogar strafbare, unsittliche oder sonst kompromittierende Sachverhalte offenbaren ohne sich auf ein Auskunftverweigerungsrecht berufen zu können [4].
Diese umfassenden Pflichten und Rechte ermöglichen den Finanzbeamten einen fast vollständigen Einblick in die geschäftlichen und teilweise auch privaten Verhältnisse des Steuerpflichtigen [5]. Vor diesem Hintergrund sind die Schweigepflichten des § 22 Abs. II Zif. 1 und 2, die alle im Besteuerungsverfahren erlangten oder darin wurzelnden Kenntnisse erfassen, zu verstehen.
Das Steuergeheimnis steht den staatlichen Eingriffsrechten und den Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen quasi als Äquivalent gegenüber [6]. Es bezweckt den Schutz des Steuerpflichtigen [7]. Er

---

1) Leise S. 3; Koch-Wolter S. 3.
2) Vgl. §§ 160 - 209 AO.
3) Kruse StuW 1968/266 (278) meint, jeder Staatsanwalt müsse vor Neid erblassen.
4) Wegen § 5 Abs. II StAnpG vgl. Rössler MDR 1969/356, bezüglich der Steuerstrafdelikte ist dies strittig. Vgl. Pfaff StuW 1970/214 (223) sowie Spitaler-Paulick in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 13 zu § 170 mit umfangreichen Nachweisen; im Zusammenhang mit dem Steuergeheimnis OLG Bremen vom 14. 9. 1955 in Coring-Vogel Nr. 59 zu § 396.
5) Rössler MDR 1969/356 (357) meint, die Sachlage zwinge den einzelnen, sich den Finanzbehörden rückhaltlos zu offenbaren und selbst seine bürgerliche Existenz in deren Hände zu legen. Vgl. die Zusammenstellung der Rechte und Pflichten bei Fütterer S. 46 ff., Pfaff StuW 1970/213 ff., Tipke S. 53/58.
6) Koch-Wolter S. 8; Becker-Riewald-Koch Anm. 1 zu § 22.
7) Unbestr. Koch-Wolter S. 7; Mattern S. 13; Leise S. 3; Barske NWB F. 2/1807; Becker-Riewald-Koch Anm. 1 zu § 22; Spanner in HHSp Anm. 3 zu § 22; Giese-Plath Anm. 1 zu § 22; Kühn Anm. 1 zu § 22.

soll nicht mit einer Weitergabe des finanzamtlichen Wissens rechnen müssen. Durch § 22 AO wird der Kreis der Wissenden, der sich durch die vielfältigen Befugnisse des Finanzamtes vergrößert hat, beschränkt. Darin zeigt sich eine Relativierung des staatlichen Eingriffs, der in den Mitwirkungspflichten und den Ermittlungsbefugnissen der Finanzbehörden liegt. Die gleichsam mit "schlechtem Gewissen", d. h. unter Einschränkung der Freiheitssphäre des Bürgers erworbenen Kenntnisse, sollen wenigstens nicht unbefugt offenbart werden [1].

Inwieweit über die Interessen des Steuerpflichtigen hinaus auch die Interessen der Allgemeinheit durch das Steuergeheimnis geschützt werden, ist umstritten. Vielfach wird die Meinung vertreten, der Steuerpflichtige sei eher zur Offenlegung seiner Verhältnisse bereit, wenn er von der Verschwiegenheitspflicht der Finanzbeamten ausgehen könne. Die Offenlegung seiner Verhältnisse sei aber Grundlage einer gerechten Besteuerung. Das Steuergeheimnis schütze somit auch das Interesse der Allgemeinheit an einer gleichmäßigen und gerechten Besteuerung [2]. Diese Argumentation ist logisch, das Ergebnis jedoch nicht ohne Rückblick auf die Ableitung verwendbar. Wesentlicher Punkt ist die Aussage, daß dem Steuerpflichtigen die Offenbarung seiner Verhältnisse unter dem Schutz des Steuergeheimnisses leichter fällt. Dem ist nur insoweit zuzustimmen, als der Steuerpflichtige an diesem Schutz Interesse hat. Der Schutz des öffentlichen Steuerinteresses kann nur soweit gehen, als der Steuerpflichtige durch die Existenz des Steuergeheimnisses zu Offenbarungen veranlaßt wird, die er sonst nicht bzw. weniger freiwillig oder nur modifiziert gemacht hatte. "Auf diese Weise dient das Steuergeheimnis mittelbar auch dem Interesse der Allge- 3. 2

---

1) Pawlowski S. 155 meint, das Steuergeheimnis sei der Preis für die weitgehenden Ermittlungsbefugnisse der Finanzämter.

2) Becker-Riewald-Koch Anm. 1 zu § 22; Tipke-Kruse Anm. 3 zu § 22; RGSt 65/44 ff.; Franzen-Gast Anm. 2 zu § 400 mit Hinweis auf BT-Drucksache IV/650 (666 ff. zu § 473 E 62); ähnlich auch Spanner in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 4 zu § 22; Terstegen S. 127 meint: "Der Schutz besteht in erster Linie um der Besteuerung willen".

meinheit,weil es das Steueraufkommen fördert.(Nur [1]) Aus diesem Grunde ist der Behörde ein selbständiges Strafantragsrecht (§ 400 Abs. III S. 2 AO) eingeräumt. Der Schutz des Steuergeheimnisses im öffentlichen Interesse kann also nicht weiter reichen, als der Schutz des Steuergeheimnisses im Interesse des Steuerpflichtigen" [2]. Das bedeutet jedoch keine Unterbewertung des staatlichen Interesses an der Einhaltung des Steuergeheimnisses. Es soll nur klargestellt werden, daß das öffentliche Interesse an der Zusicherung des Steuergeheimnisses sich im psychologischen Anreiz für den Steuerpflichtigen, seinen ihm durch das Gesetz auferlegten Offenbarungspflichten freiwillig nachzukommen, erschöpft. Andererseits wäre ohne diesen Anreiz in der Praxis eine Befolgung der Offenbarungspflicht kaum erreichbar [3].

3.3 Diese Ausführungen zum Schutzobjekt des Steuergeheimnisses gelten uneingeschränkt zum Schwerpunkt des § 22 AO, d. h. zu Abs. II Zif. 1, der die Geheimhaltung aller Verhältnisse eines Steuerpflichtigen gebietet. Aber schon für Abs. II Zif. 3, der die unbefugte Verwertung von Geschäfts- oder Betriebsgeheimnissen verbietet, muß modifiziert werden. § 22 Abs. II Zif. 3 schützt a l l e Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse, nicht nur die des jeweiligen Steuerpflichtigen. Der Schutz geht über seine Interessen hinaus und erfaßt alle privaten Interessen, die einer Verwertung von Geschäfts- oder Betriebsgeheimnissen entgegenstehen [4].

---

1) Mit dem Ausdruck "nur" geht der BFH m. E. zu weit. Er hat in dem Zusammenhang die Natur des § 22 Abs. II Zif. 2 verkannt. Vgl. hierzu u. S. 39.

2) So wörtlich der BFH Urt. v. 25. 4. 67 VII 151/60 BFHE 89/113; ebenso Giese-Plath Anm. 1 zu § 22; Schmidt S. 9; Barske NWB F. 2/1808; Rössler Inf. 1968/136; Lohmeyer GA 1968/207; Pfaff DÖV 71/620; a. A. die noch überwiegende Meinung, die von Franzen-Gast Anm. 2 zu § 400 fälschlicherweise als h. M. bezeichnet wird.

3) Koch-Wolter S. 8.

4) Tipke-Kruse Anm. 3 zu § 22; in der Regel wird es sich jedoch um solche eines Steuerpflichtigen handeln.

Ganz anders ist § 22 Abs. II Zif. 2 zu beurteilen. Hier wird der "In- 3.4
halt von Verhandlungen in Steuersachen" in die Geheimhaltung einbezogen. Aktueller Anlaß zur nachträglichen Aufnahme dieser Bestimmung in das Gesetz war 1930 die Offenbarung von Voten der Steuerausschußmitglieder und des Stimmverhältnisses bei der Abstimmung [1]. Soweit es sich hierbei nicht um Verhältnisse eines Steuerpflichtigen handelt [2] ist § 22 Abs. II Zif. 2 in seinem inneren Gehalt eigentlich kein Fall des Steuergeheimnisses [3]. Er ist eher mit dem Amtsgeheimnis vergleichbar. Der Gesetzgeber hat ihn lediglich aus Zweckmäßigkeitsgründen im Rahmen des § 22 AO behandelt. Gegenstand des Rechtsschutzes ist nicht das Interesse des Steuerpflichtigen, insoweit greift § 22 Abs. II Zif. 1 ein, sondern das Interesse der Verhandlungsteilnehmer und des Staates [4]. Kernfall der Zif. 2 war der Verhandlungsinhalt der ehemaligen Steuerausschüsse. Zif. 2 ist heute nicht mehr von großer Bedeutung. Zif. 2 soll gewährleisten, daß jeder Teilnehmer an einer Steuerverhandlung frei und ohne Rücksicht auf irgendwelche Folgen seine Ansicht äußern kann [5]. Zweck der Zif. 2 ist daher die Sicherung einer gerechten und gleichmäßigen Besteuerung.

---

1) Vgl. Koch-Wolter S. 5 und RFH IV D 4/29 Gutachten vom 16. 10. 29 RFHE 26/48.

2) Die nicht unter § 22 Abs. II Zif. 2 fallen, vgl. u. S. 69.

3) Stakemann S. 52, das Steuergeheimnis aufgefaßt als Äquivalent zu den Offenbarungs- und Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bzw. als Begrenzung des staatlichen Eingriffs.

4) Stakemann S. 52; Tipke-Kruse Anm. 3 zu § 22; a. A. BFH-Urteil v. 25. 4. 67 BFHE 89/113, das mit der Begründung, es gäbe kein Steuergeheimnis gegen den Willen des Steuerpflichtigen § 22 Abs. II Zif. 2 nicht untersucht. Der BFH verkennt hier m. E., daß es sich bei Zif. 2 systematisch nicht um einen Fall des Steuergeheimnisses, verstanden als Schutz für den Steuerpflichtigen, handelt. Vgl. Rössler Inf. 68/136.
Im Rahmen der Zif. 2 ist ein Interesse des Staates anzuerkennen. U. Zif. 2 fällt z. B. auch eine Verhandlung mit Berufsvertretern über die Festsetzung von Durchschnittssteuersätzen für bestimmte Berufszweige und dgl.

5) Becker-Riewald-Koch Anm. 1 III zu § 22 AO.

3.5 Die Frage nach dem Zweck des Steuergeheimnisses in der Form des § 22 AO läßt sich nicht einheitlich beantworten.
§ 22 Abs. II Zif. 1 AO schützt den Steuerpflichtigen indem er die staatlichen Eingriffsrechte in ihrer Auswirkung beschränkt. Zif. 3 erweitert diesen Schutz auf alle Träger von Geschäfts- und Betriebsgeheimnissen. Zif. 2 dient dem Ziel einer nach außen einheitlich erscheinenden, von sachfremden Erwägungen freien, gerechten und gleichmäßigen Besteuerung.
Der verschiedene Zweck der einzelnen Tatbestände indiziert schon hier eine differenzierende Beurteilung der jeweiligen Offenbarungs- bzw. der Verwertungsbefugnis.

4 4. Das Verhältnis des Steuergeheimnisses zu anderen gesetzlichen Geheimhaltungsgeboten

4.1 Amtsgeheimnis [1]

Bis 1930 war das Steuergeheimnis gesetzestechnisch eine spezielle Ausprägung der allgemeinen beamtenrechtlichen Geheimhaltungspflicht. Der damalige § 10 RAO lautete: "Die Amtspflicht sämtlicher Beamter in der Finanzverwaltung erstreckt sich darauf, daß die Verhältnisse eines Steuerpflichtigen, die sie dienstlich erfahren haben, strengstens geheimhalten und Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse, die sie in gleicher Weise erfahren haben, nicht unbefugt verwerten ..... " [2]. Erst durch die Notverordnung vom 1.12.30 wurde dieser Zusammenhang aufgegeben. Dies war für die systematische Erfassung des Steuergeheimnisses nur vorteilhaft.
Amtsgeheimnis und Steuergeheimnis sind zwei selbständige Rechtsinstitute [3]. Dies ergibt sich in erster Linie aus den verschiedenen Rechtsgütern. Das Amtsgeheimnis schützt primär die Interessen des

---

1) § 61 BBG, § 39 BRRG, Art. 69 BayBG.
2) RGBl 1919 I S. 1993, vgl. auch Becker 2. Aufl. Anm. 1 zu § 10.
3) Vgl. Mattern S. 15 und insb. Koch-Wolter S. 2, die von einer Geheimhaltungsverpflichtung eigener Art sprechen.

Staates [1], das Steuergeheimnis im wesentlichen die des Steuerpflichtigen. Das Amtsgeheimnis hat daher seine Grenze in den gegenseitigen Amts- und Rechtshilfepflichten [2] der Behörden, das Steuergeheimnis kann wegen seines individuellen Schutzcharakters durch diese Pflichten nicht beschränkt werden [3]. Das Amtsgeheimnis ist ein Rechtsinstitut, das besonders im Bereich des Staates Bedeutung hat, das Steuergeheimnis betrifft das Verhältnis Staat-Steuerpflichtiger. In diesem Bereich hat das Steuergeheimnis den Charakter eines Abwehrrechtes.
Steuer- und Amtsgeheimnis bestehen daher nebeneinander und unabhängig voneinander [4]. Gemeinsam ist ihnen, daß sie die Geheimhaltung gebieten. Normadressaten und der jeweils der Schweigepflicht unterliegende Sachverhalt sind jedoch gesondert zu ermitteln. Dabei wird sich oft ergeben, daß beide Schweigepflichten eingreifen, dies muß jedoch nicht sein. Das Amtsgeheimnis umfaßt z. B. nicht Vorgänge, die aus der Sicht des Staates ihrer Bedeutung nach keiner Geheimhaltung bedürfen [5]. Das Steuergeheimnis dagegen, das die Interessenlage aus dem Blickpunkt des Steuerpflichtigen sieht, kann das Verschweigen dieser Dinge fordern [6]. Es verbietet außerdem die unbefugte Verwertung von Geschäfts- und Betriebsgeheimnissen, ein Verbot, das das Amtsgeheimnis nicht kennt.

Weiterhin ist der Begriff des Amtsträgers, wie er in § 22 Abs. III AO definiert ist, nicht gleichzusetzen mit dem Beamtenbegriff.
Und auch in der Rechtsfolge einer Verletzung unterscheiden sich beide Schweigepflichten. Ein Bruch des Steuergeheimnisses erfüllt automatisch den Tatbestand eines Vergehens [7], ein Bruch des Amtsgeheimnisses ist gem. §§ 353 b c StGB nur strafbar, soweit da-

---

1) Plog-Wiedow Anm. 1 zu § 61; Weiss-Kranz Anm. 1 zu § 69; Ganschezian-Finck NJW 1961/1652, sowie §§ 353 b c StGB.
2) Peters S. 60; Fischbach Anm. A III zu § 61; Plog-Wiedow Anm. 4 zu § 61; Weiss-Kranz Anm. 3 zu § 69.
3) h. M. Koch-Wolter S. 51; Mattern S. 16; Plog-Wiedow Anm. 4 zu § 61; BayVwGH in BayFMBl 1948/15.
4) Sehr klar in diesem Punkt Barske NWB F. 2/1808 u. vgl. auch Koch-Wolter S. 44.
5) Vgl. z. B. § 61 Abs. I S. 2 BGB; dazu auch § 5 Abs. II Zif. 7 RegEntAO 74.
6) Vgl. § 5 Abs. 2 Zif. 7 RegEntAO 74.
7) § 400 Abs. I AO i. V. m. § 1 StGB.

durch wichtige öffentliche Interessen gefährdet werden.
Amts- und Steuergeheimnis stehen zueinander wie zwei sich teilweise überschneidende Kreise [1]. Beide sind grundsätzlich unabhängig und selbständig, fallen nur sachlich häufig zusammen. Daß Mitteilungen sowohl unter dem Gesichtspunkt des Amts- als auch des Steuergeheimnisses beurteilt werden müssen, ist allgemein anerkannt [2].
Äußerst mißverständlich ist in diesem Zusammenhang die BFH-Entscheidung vom 25. 4. 67 [3]. Dort heißt es, § 22 AO gehe als lex specialis der jüngeren Vorschrift des § 39 BRRG vor [4]. Materiellrechtlich ist hier jedoch keine Verdrängung des Amtsgeheimnisses gemeint [5], wie man aufgrund der Bezeichnung "lex specialis" annehmen könnte, sondern der BFH rechtfertigt mit dieser Bezeichnung lediglich die Anwendung des § 22 AO neben § 39 Abs. III 2 BRRG, nach dem eine Aussagegenehmigung "nur" versagt werden darf, wenn die Aussage dem Wohle des Bundes oder eines anderen deutschen Landes Nachteile bereiten oder die Erfüllung öffentlicher Aufgaben ernstlich gefährden oder erheblich erschweren würde. Im größeren, nicht veröffentlichten Teil seiner Entscheidung setzt sich der BFH folgerichtig auch mit dem Amtsgeheimnis auseinander [6].

4. 2 Berufsgeheimnis

Ähnlich wie § 400 Abs. I i. V. m. § 22 AO stellt § 300 StGB die un-

---

1) Der Bereich des Steuergeheimnisses ist selbverständlich, wie sich schon aus seiner Natur als Spezialvorschrift auf dem Gebiet des Steuerrechts ergibt, kleiner als der des Amtsgeheimnisses.

2) Schmidt S. 16; Stakemann S. 29; Pfäffle S. 5; Mattern S. 15; Koch-Wolter S. 2; Becker-Riewald-Koch Anm. IV zu § 22; Giese-Plath Anm. 1 zu § 22.

3) BFHE 89/113.

4) So auch Tipke-Kruse Anm. 2 zu § 22; ähnlich Spanner in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 5 zu § 22, der von einer zusätzlichen lex specialis spricht.

5) So anscheinend Rössler MDR 69/357 u. Inf. 68/137.

6) Vgl. Oswald StuW 1968, 443, der auch den nicht veröffentlichten Teil der Entscheidung bespricht. Auch StRK § 22 R 11 Leitsatz.

befugte Offenbarung eines fremden Geheimnisses unter Strafe. Anders als das Steuergeheimnis ist das Berufsgeheimnis jedoch nicht ein Rechtsinstitut im Verhältnis Staat-Bürger, sondern eine Strafvorschrift für Ärzte, Rechtsanwälte und dgl., die aufgrund ihres Berufes mit der Geheimsphäre anderer Menschen in Berührung kommen. Das Berufsgeheimnis hat daher nur eine Ordnungsfunktion im Zusammenleben der Menschen untereinander, betrifft aber nicht das Gebiet des öffentlichen Rechts. Rechtsgut sind nicht die Interessen des Bürgers gegenüber dem Staat, sondern das Vertrauen, das der einzelne seinem Rechtsanwalt, Arzt und dgl. entgegengebracht hat. Der Bruch dieses Vertrauens wird von der Rechtsordnung mit einem Unwerturteil versehen und unter Strafe gestellt.
Beim Bruch des Steuergeheimnisses gilt das Unwerturteil dem ungerechtfertigten Eingriff des Staates in den Bereich des Steuerpflichtigen, der darin besteht, daß Kenntnisse, deren Offenbarung erzwungen wird, weiterverbreitet und zweckentfremdet werden [1].
Das Steuergeheimnis ist nicht nur Strafvorschrift, sondern als ein Grundpfeiler [2] der AO zugleich ein Rechtsinstitut des öffentlichen Rechts. Abgesehen von dieser Besonderheit, der bei jedem Vergleich der entsprechenden Vorschriften zu berücksichtigen ist, sind jedoch die Tatbestände von Steuer- und Berufsgeheimnis so ähnlich aufgebaut, daß sich bei der Behandlung des Steuergeheimnisses teilweise auf die in Literatur und Rechtsprechung gewonnenen Ergebnisse zum Berufsgeheimnis zurückgreifen läßt.

Brief-, Post- und Fernmeldegeheimnis 4.3

Art. 10 Abs. I GG bestimmt: "Das Briefgeheimnis sowie das Post- und Fernmeldegeheimnis sind unverletzlich". In § 22 Abs. I AO heißt es: "Das Steuergeheimnis ist unverletzlich" [3]. Der Gebrauch der gleichen Gesetzesworte legt eine vergleichende Untersuchung nahe.
Art. 10 GG ist ein Grundrecht und damit Abwehrrecht des Bürgers gegenüber dem Staat [4]. Art. 10 GG verhindert generell die Kennt-

1) Höppner StuW 69/725.
2) Spangenmacher Anm. 143 S. 217.
3) Diese Formulierung vermeidet § 5 RegEntAO 74.
4) Dürig in Maunz-Dürig Art. 19 Abs. 4 Anm. 2; Hamann-Lenz Anm. 3 zu Vorbemerkung Grundrechte S. 121.

nisnahme des Inhalts von Briefen, Telefongesprächen etc. Das Brief-, Post- und Fernmeldegeheimnis schützt daher die Geheimsphäre des Bürgers ohne bereits eine Ausweitung dieser Sphäre vorauszusetzen [1]. Anders dagegen das Steuergeheimnis, dessen Inhalt erst durch § 22 Abs. II, III bestimmt wird. Das Steuergeheimnis aktualisiert sich erst nach Kenntnisnahme der geheimzuhaltenden Dinge durch die Finanzbehörden. Es wird lediglich die Weitergabe dieser Dinge verhindert. Es greift also später ein und schützt die Geheimsphäre des Steuerbürgers im Zustand ihrer Ausweitung auf die Amtsträger der zuständigen Finanzbehörde. In diesem Sinn ist auch das Steuergeheimnis Abwehrrecht [2]. Da das Steuergeheimnis eine Kenntnisnahme voraussetzt, muß es logischerweise im einzelnen festlegen, was und wer der Verschwiegenheitspflicht unterliegt. Anders Art. 10 GG, der die Kenntniserlangung verbietet und daher sein Verbot nur dahingehend präzisieren muß, welche Art der Kenntniserlangung gemeint ist.
Das Brief-, Post- und Fernmeldegeheimnis gehört zu den Grundrechten des GG. Ob und ggf. inwieweit auch das Steuergeheimnis verfassungsrechtlich geschützt ist, geht über die Frage des Verhältnisses zu Art. 10 GG hinaus und bedarf einer genauen Untersuchung.

5. Verfassungsrechtliche Gewährleistung des Steuergeheimnisses

Die Frage nach der Beziehung des Steuergeheimnisses zur Verfassung ist von großer Bedeutung. Ergäbe sich, daß das Steuergeheimnis einer Forderung der Verfassung entspricht oder sonst verfassungsrechtlich geschützt ist, so wäre sein Bestand insoweit der legislativen Disposition durch einfache Gesetze weitgehend entzogen. De lege lata wäre zu prüfen, ob die Schranken, die dem Steuergeheimnis durch die AO selbst, durch andere Gesetze und durch die herrschende Auslegung dieser Normen gesetzt werden, mit der Verfassung vereinbar sind [3].
Es sind hier zwei Fragenkreise zu unterscheiden: einerseits geht die

---

1) Anders natürlich im Tlegrammverkehr.
2) Ähnlich Stakemann S. 26; a. A. Schmidt S. 19 ff.
3) Vgl. Höppner DVBl 69/724.

Frage dahin, ob das Rechtsinstitut Steuergeheimnis im System der Abgabenordnung durch verfassungsrechtliche Grundsätze garantiert wird, andererseits, ob das Steuergeheimnis ein Grundrecht ist bzw. zumindest einen grundrechtlich geschützten Kern besitzt.

Die Garantie des Rechtsinstitutes 5. 1

Es besteht ein enger Zusammenhang [1] zwischen den Eingriffsrechten der Finanzbehörden sowie den Offenbarungs- und Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen einerseits und der Schweigepflicht der Finanzbehörden andererseits. Die Natur dieses Zusammenhangs wurde bisher kaum untersucht. Handelt es sich hier um eine freie Wechselwirkung oder um eine Verkettung in der Form, daß das eine das andere notwendigerweise bedingt?

Meinungen in der Literatur 5. 11

In die letzte Richtung weisen einige Stimmen in der Literatur. Es tauchen sehr häufig Formulierungen auf, die auf eine notwendige Verbindung hinweisen. Sinngemäß heißt es meist etwa folgendermaßen: "Da der Steuerpflichtige im Steuermittlungs- und Steueraufsichtsverfahren [2] seine Verhältnisse dem Finanzamt gegenüber rückhaltlos offenlegen muß, muß (Unterstreichung durch Verfasser!) die Geheimhaltung des Offenbarten gewährleistet sein" [3]. Ver-

---

1) O. S. 35, vgl. auch Begründung zum RegEntAO 74 BR-Drucksache 23/71 S. 100.

2) Die Unterscheidung zwischen Steuerermittlung und Steueraufsicht ist für diese Untersuchung ohne Bedeutung, vgl. zur Problematik Tipke S. 47 ff. insb. S. 60.

3) Tipke-Kruse Anm. 3 zu § 22; ähnlich auch Spangemacher Rdnr. 143, Berger Anm. I zu § 22, Becker-Riewald-Koch Anm. 1 zu § 22, Mattern S. 13, Giese-Plath Anm. 1 zu § 22, Pfäffle S. 1 ff., Schmidt S. 7; Koch-Wolter S. 7/8 führen aus: "Soweit den Finanzbehörden für die Besteuerung sogar strafbare Handlungen bekanntzugeben sind, ließ es bereits der im Rechtsstaat anerkannte Grundsatz, daß niemand verpflichtet ist, sich selbst einer strafbaren Handlung zu bezichtigen, nicht zu, auf der einen Seite eine Offenbarung für steuerliche

schiedentlich wird von einem Anspruch auf Sicherung vor einer unbefugten und allzu umfassenden Verwertung der erlangten Kenntnisse gesprochen [1]. Mattern erwähnt Rechtsgründe, die zur Wahrung des Steuergeheimnisses im deutschen Recht führen müssen [2]. Am weitesten geht Schmidt [3], der ausführt, angesichts der schrankenlosen Offenbarungsverpflichtungen verlange Art. 1 Abs. I GG die Pflicht zur Geheimhaltung. Er geht jedoch auf diesen Punkt nicht weiter ein, sondern meint nur, daß der Gesetzgeber sich bei der Aufhebung (!?), Erweiterung oder Einengung des Steuergeheimnisses an die ihn bindenden Vorschriften des GG halten müsse [4]. Auch die übrigen Ausführungen zu dieser Frage gehen über den Ausfluß eines allgemeinen Gerechtigkeitsempfindens nicht hinaus. Barske drückt dies aus, wenn

---

Fortsetzung der Fußnote 3) zu Seite 45:

Zwecke zu verlangen, auf der anderen Seite aber die Angaben an die allgemeinen Strafverfolgungsbehörden weiterzuleiten" (so schon RdF-Erl. v. 9. 11. 23, vgl. auch weitere Nachweise bei Koch-Wolter). "Über diese aus Rechtsgründen auch ohne besondere Geheimhaltungsvorschrift gebotene Einschränkung der Offenbarungs- und Verwertungsbefugnis hinaus mußte dem Steuerpflichtigen jedoch Gewähr dafür gegeben werden, daß alle den Steuerbehörden zur Kenntnis gelangten Verhältnisse nicht für andere als steuerliche Zwecke verwertet werden. Die Steuerpflichtigen mußten davor geschützt werden, daß die Offenlegung ihrer Verhältnisse vor den Steuerbehörden zu einer Quelle für Mißgunst, Schadenfreude, einseitige Beurteilung ihrer Persönlichkeit sowie berufliche und private Nachteile werden konnte. Im Interesse der Steuerpflichtigen mußte daher der Verpflichtung zur Offenlegung der Verhältnisse als Äquivalent eine strenge Geheimhaltungspflicht, nämlich das Steuergeheimnis gegenübergestellt werden". Lohmeyer GA 68/207 (209) meint, eine Offenbarung seiner Verhältnisse könne vom Steuerpflichtigen nur verlangt werden, wenn er auf der anderen Seite gegen jede unzulässige Weitergabe und Verwendung des ermittelten Materials geschützt werde.

1) Spanner in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 3 zu § 22, der Heßdörfer StuW 47/476 zitiert, ebenso Barske NWB F. 2 S. 1807.

2) Mattern S. 13, allerdings ohne diese genau zu benennen.

3) Schmidt S. 8.

4) Schmidt S. 67.

er schreibt: "So berechtigt der Schutz des Steuergeheimnisses damit erscheint, so unberechtigt ist es allerdings, ihn schon aus rechtsstaatlichen Grundsätzen für erforderlich zu halten" [1].
Diese These, die nicht begründet wird, erscheint mir nicht so selbverständlich, daß sie ohne weiteres hingenommen werden kann.

Die Beziehung zwischen Steuergeheimnis und finanzbehördlichen Eingriffsrechten 5. 12

Die verfassungsrechtliche Notwendigkeit des Steuergeheimnisses könnte sich ergeben aus dem staatlichen Eingriff in die Freiheitssphäre des Pflichtigen, der in den mannigfachen Ermittlungsrechten der Finanzbehörden und den Offenbarungs- und Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen liegt, i. V. m. dem verfassungsrechtlichen Grundsatz des Übermaßverbotes bzw. der Verhältnismäßigkeit.

Eingriff in den Bereich des Art. 2 Abs. I GG 5. 121

Hierfür ist zunächst festzustellen, ob es sich bei den den Finanzbehörden zustehenden Ermittlungsrechten und den dem Steuerpflichtigen auferlegten Mitwirkungs- und Offenbarungspflichten um einen Eingriff in einen grundrechtlich geschützten Bereich handelt. In diesem Zusammenhang interessieren nur die finanzbehördlichen Rechte und die Pflichten des Steuerpflichtigen, die unmittelbar oder mittelbar dazu führen, daß die Finanzbehörden irgendwelche Kenntnisse über den Steuerpflichtigen erhalten.
Es ist ein besonderes Kennzeichen des Besteuerungsverfahrens, daß es den Steuerpflichtigen und Dritte zum Zweck der Erforschung der materiellen Wahrheit zur Mitwirkung bei der Sachaufklärung zwingt [2]. Die entsprechenden Vorschriften sind nur zum Teil in Form von Befugnissen des Finanzamtes gefaßt [3]. Im Vordergrund steht die Betonung der Pflichten des Steuerpflichtigen und Dritter. Diesen Pflichten stehen jedoch immer die korrespondierenden Befugnisse des Finanzamtes gegenüber [4]. Ob es sich hierbei um sol-

1) Barske NWB F. 2 S. 1807.
2) Vgl. § 202 AO bzw. § 104 RegEntAO 74.
3) z. B. §§ 162 Abs. X, 165 a, 173, 174 AO bzw. §§ 111 - 114, 174 - 180, 189, 190, 193 ff. RegEntAO 74.
4) Tipke S. 52.

che des Steuerermittlungsverfahrens oder der Steueraufsicht [1] handelt, spielt hier keine Rolle. Im einzelnen bestimmen sich die Pflichten und Rechte aus den §§ 160 - 209 AO [2]. Daraus ergibt sich eine umfassende Einblicksmöglichkeit der Finanzbehörden in den Bereich des Steuerpflichtigen. Der Bogen spannt sich von der bloßen Auskunftspflicht [3] über die Pflicht zur eidesstattlichen Versicherung behaupteter Tatsachen [4] bis hin zum Recht der Finanzbeamten, Grundstücke und Räume des Steuerpflichtigen zu betreten und Einblick in die Behältnisse zu nehmen [5].
Im Hinblick auf das Steuergeheimnis sei hier nur der eventuelle Eingriff untersucht, der im Zwang zur Mitwirkung bei der Sachaufklärung liegen könnte. Die Frage nach der Eingriffsnatur stellt sich am klarsten bei der Offenbarungspflicht des Steuerpflichtigen. Hier wird der Blick nicht durch irgendwelche staatlichen Handlungen abgelenkt.

Es ist offensichtlich, daß die Pflicht zur Offenbarung steuerlich relevanter Vorgänge nicht in einen durch ein spezielles Grundrecht geschützten Bereich eingreift [6]. In Betracht kommt nur das Recht auf freie Entfaltung der Persönlichkeit gem. Art. 2 Abs. I GG. Art. 2 Abs. I GG gewährleistet die allgemeine Handlungsfreiheit, d. h. er beinhaltet den grundrechtlichen Anspruch mit keinerlei staatlichem

---

1) Vgl. zur Unterscheidung Tipke S. 47 ff.
2) Bzw. §§ 78 - 124, 174 - 184, 189 - 198 RegEntAO 74.
3) §§ 170, 204 Abs. II, 175 AO bzw. § 107 RegEntAO 74.
4) § 174 Abs. I AO bzw. §§ 108, 109 RegEntAO 74.
5) § 173 AO bzw. §§ 112 - 114 RegEntAO 74; vgl. die genaue Aufzählung bei Tipke S. 53/58 und Paulick Auskunftspflicht S. 63 ff.
6) Art. 2 Abs. II ff. GG; zum bekannten Streit um das Verhältnis von Art. 2 Abs. I GG zu den übrigen Grundrechten würde eine Abhandlung hier zu weit führen; es wird die h. M., der auch meine Auffassung entspricht, zugrundegelegt, nach der Art. 2 Abs. I GG die Handlungsfreiheit im weitesten Sinn schützt und die übrigen Freiheitsgrundrechte hierzu lex specialis sind (grundlegend BVerfGE 6/32 (37) ebenfalls 9/73, 343 10/58 19/225, vgl. auch Schmidt-Bleibtreu-Klein Art. 2 Anm. 10; Art. 1 Abs. I GG, der allenfalls in besonderen Fällen ein Auskunftsverweigerungsrecht geben könnte, ist hier unberücksichtigt, vgl. Paulick Auskunftspflicht S. 53 ff.

Zwang belastet zu werden, der nicht in der verfassungsmäßigen Ordnung begründet ist [1]. Insoweit ist Art. 2 Abs. 1 ein selbständiges Grundrecht [2]. Die Offenbarungspflicht, die dem Steuerpflichtigen verwehrt, etwas zu verschweigen, ist demzufolge eine die allgemeine Handlungsfreiheit beschränkende Pflicht und stellt durch ihre gesetzliche Begründung (z. B. § 170 und § 204 AO) einen staatlichen Eingriff in die Freiheitssphäre des Steuerpflichtigen dar [3]. Das gleiche muß auch für alle übrigen Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen und Ermittlungsrechte des Finanzamtes gelten, deren gemeinsames Ziel die Kenntnis der Finanzbehörden von allen steuerrelevanten Vorgängen ist [4]. Auch durch die Ermittlungsrechte des

---

1) Ernst StuW 68/3; Schmidt-Bleibtreu StB 68/1; BVerfGE 9/88.

2) Grundlegend BVerfGE 6/32 (36); Dürig in Maunz-Dürig Art. 2 Abs. I Rdnr. 11; a. M. v. Mangoldt-Klein Art. 2 Anm. 5 b; vgl. auch Lerche S. 113 und 147, der vom Soweitsatz des Art. 2 Abs. I GG her argumentiert und von einer mittelbaren Grundrechtsprägung spricht.

3) Höppner StuW 69/725; Stakemann S. 26; Dürig in Maunz-Dürig Art. 2 Abs. 1 Anm. 26; a. A. OLG Köln NJW 53/1846, das wie folgt ausführt: "Die freie Persönlichkeit entfaltet sich im Handeln, im freien Auswirken eigenen Denkens und Handelns. Die Angabe steuerlich relevanter Tatsachen und Ereignissen hindert aber niemanden daran zu denken und zu handeln wie es seiner Überzeugung entspricht." Das OLG Köln schien sich seiner Sache jedoch nicht ganz sicher zu sein, denn es argumentiert anschließend weiter, wie wenn die Offenbarungspflicht ein staatlicher Eingriff wäre. Im Ergebnis führt die Ansicht des OLG Köln dazu, in einem G. Orwell'schen Staat keinen Eingriff in den Persönlichkeitsbereich des Bürgers zu sehen.

4) Soweit spezielle Grundrechte betroffen sind, z. B. Art. 13 GG durch §§ 162 Abs. IX und X, 173, 190 - 201, 335 AO (vgl. hierzu Laule FR 66/282; Tipke DStR 67/79 ff.) liegt m. E. dennoch ein Anwendungsfall des Art. 2 Abs. I GG vor, da die Verletzung des speziellen Grundrechtes unter einem anderen sachlichen Gesichtspunkt steht (vgl. BVerfGE 19/225). Diese Frage ist jedoch im Ergebnis für die hier vorgenommene Untersuchung nur insoweit von Bedeutung, als die dem Gesetzgeber gezogenen Schranken bei Eingriffen in spezielle Grundrechte regelmäßig enger sind als bei Art. 2 Abs. I GG.

Finanzamtes, z.B. die Auskunftspflicht Dritter (§ 175 AO), verliert der Steuerpflichtige regelmäßig die Möglichkeit, seine Verhältnisse geheimzuhalten.

5.122 Das Übermaßverbot

Gem. Art. 2 Abs. I GG ist die Handlungsfreiheit nur im Rahmen der Rechte anderer, des Sittengesetzes und der verfassungsmäßigen Ordnung gewährleistet. Sind die finanzamtlichen Befugnisse nicht Teil der verfassungsmäßigen Ordnung, insb. unter dem Aspekt des Übermaßverbotes [1], so sind sie unwirksam.
Unter der Bezeichnung Übermaßverbot sind die Grundsätze der Erforderlichkeit [2] und der Verhältnismäßigkeit zusammengefaßt [3].
Erforderlich (i.S. von gerade noch erforderlich) oder notwendig ist jeweils nur das zur Zweckerreichung geeignete [4] Mittel, das die geringst-einschneidenden Folgen hervorruft. Mehrere zur Zweckerreichung geeignete Mittel sind daraufhin zu untersuchen, welches für den Betroffenen die geringsten Nachteile hat.
Ein geringwertiges öffentliches Interesse kann jedoch die Anwendung eines sehr einschneidenden Mittels erforderlich machen. Dieses an sich erforderliche Mittel kann aber unverhältnismäßig i.e.S. sein. Unverhältnismäßig ist es dann, wenn es für den Betroffenen Nachteile auslöst, die außer Verhältnis zu dem beabsichtigten Erfolg stehen [5].
Die Verhältnismäßigkeit im engeren Sinn beurteilt sich anhand einer

---

1) Bzw. des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit.
2) Diesen Bereich übersieht Pfäffle S. 30, der lediglich auf die Zumutbarkeit abstellt.
3) Lerche S. 21; Tipke S. 21; die Terminologie ist hier allerdings sowohl in Rspr. als auch in der Literatur uneinheitlich, vgl. Höppner DVBl 69/726 Fußnote 31.
4) Ungeeignete Mittel sind nie erforderlich, vgl. Tipke S. 20; Lerche S. 19, 75 ff., 346 ff. faßt die Eignung des Mittels als selbständigen Grundsatz auf (ebenso Nipperdey-Adomeit BB 66/417 (420)), erkennt jedoch den präjudiziellen Charakter für die Frage der Erforderlichkeit i.e.S., die er als zweiten Grundsatz aufführt, an. Beide Grundsätze sind hier wegen ihres engen Verhältnisses zusammengezogen.
5) Lerche S. 19, Tipke S. 20, v. Krauss S. 15 ff., und Gentz NJW 68/1603 ff.

Abwägung zwischen Mittel und Zweck. Der Maßstab muß beide umspannen [1]. Während theoretisch jeweils nur ein Mittel erforderlich ist, ist die Zahl der verhältnismäßigen Mittel nicht begrenzt. Erforderlichkeit und Verhältnismäßigkeit haben verschiedene Inhalte und sind in verschiedener Weise maßstabsgebunden [2].

Die Geltung des Übermaßverbotes nicht nur für die Exekutive, sondern auch für die Legislative [3] ist heute anerkannt. Dem Über-

---

1) Vgl. im einzelnen Gentz NJW 68/1604 ff.

2) Tipke S. 21.

3) BVerfG in ständiger Rechtsprechung, vgl. Nachweise bei Höppner DVBl 69/726, insb. BVerfGE 17/306 (313), 20/150 (155, 159), sowie in letzter Zeit: 22/114 (123), 180 (220); 23/50 (56), 127 (133) allerdings für Judikative, aber mit klarem Ausspruch des Verfassungsranges! 24/104 (112), 119 (145), 367 (404) zur Legalenteignung; 25/1 (12), 44 (54), 112 (120), 236 (247), 269 (292); 26/215 (228) hier ist eine genauere Terminologie erkennbar, danach ist für das BVerfG Verhaltnismäßigkeit Oberbegriff; 26/228 (239), 259 (264); vgl. auch BayVerfGH n. F. 19/35 (39) mit weiteren Nachweisen, 81 (86); 21/32 (37), 131 (141), 192 (195); Dürig in Maunz-Dürig Art. 2 Abs. I Anm. 32; Schmidt-Bleibtreu-Klein Art. 2 Abs. I Anm. 9 i. V. m. Art. 20 Anm. 13; Lepa S. 5 und 8; v. Krauss S. 43 ff. (51); Tipke S. 21; Gentz NJW 68/1601; differenzierend Lerche S. 147, der insb. die Geltung für Art. 2 Abs. I GG ablehnt; völlig ablehnend soweit ersichtlich nur Pohl S. 216 und Peters S. 12 f. und S. 26 f. (vgl. Lerche S. 250); v. Krauss S. 51 führt aus: "Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit kann heute allgemeine Geltung insb. im gesamten Verwaltungsrecht beanspruchen. Sein Rechtscharakter weist die auch dem Gleichheitssatz eigentümliche Doppelnatur auf: er ist einmal Rechtsgrundsatz, zum anderen gewährt er ein selbständiges Grundrecht. Als solches ist er eine der Konkretisierungen des umfassenden Freiheitsanspruches des Art. 2 GG und hat zum Inhalt, von staatlichen Eingriffen in die Individualsphäre insoweit verschont zu bleiben, als sie das zur Zweckerreichung notwendige Maß überschreiten." Zur Verhältnismäßigkeit im engeren Sinn vgl. S. 18 a. a. O.

maßverbot wird insoweit Verfassungsrang zuerkannt [1]. Umstritten ist, da das Übermaßverbot im Grundgesetz nicht ausdrücklich geregelt ist, seine rechtliche Begründung. Es wird sowohl aus dem Rechtsstaatsprinzip [2], wie aus der Wesensgehaltssperre des Art. 19 Abs. II GG [3], und aus dem Gleichheitsgebot [4], als auch quasi in einer zusammenfassenden Gesamtschau aus der Leitfunktion der "dirigierenden" Verfassung i. V. m. den grundgesetzlichen Einzelausprägungen [5] abgeleitet [6].

5. 123 Steuergeheimnis und Übermaß

Die Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. I GG ist, wie bereits dargelegt, nur innerhalb der verfassungsmäßigen Ordnung geschützt. Hierzu gehören alle formell und materiell verfassungsmäßigen Rechtsnormen [7],

---

1) Vgl. die Nachweise Anm. 3 auf S. 51, das ergibt sich konsequent aus der Bindung der Legislative; ausdrücklich BVerfGE 23/127 (133); 19/342 (348).

2) Art. 20 GG, so das BVerfG und der BayVerfGH i. st. Rspr. vgl. die o. a. Entscheidungen.

3) Z. B. Dürig in Maunz-Dürig Art. 2 Abs. I Rdnr. 32/61/63 sowie in ArchöffR 81/117 (146); v. Krauss S. 49 f.; BGH in DVBl 53/471 ff.

4) Art. 3 Abs. I GG, vgl. die Nachweise bei Lerche S. 29 ff.

5) Lerche S. 57 ff., 78 ff., 317/318; weitere Begründungen Lerche 29 ff., 39 ff.; eine Stellungnahme zu diesen Begründungen würde den Rahmen dieser Arbeit sprengen. Ich neige am ehesten der Begründung Lerches zu, allerdings mit der von ihm selbst angedeuteten Einschränkung, S. 318, daß sich der Grundsatz des Übermaßverbotes in den seither vergangenen Jahren insb. durch die Rspr. des BVerfG weiterentwickelt und verselbständigt hat, so daß ich gerade im Bereich des Art. 2 Abs. I GG der Ansicht Lerches nicht folgen kann. Im Vordergrund des Art. 2 Abs. I GG steht der Schutz der Freiheit und nicht die Einschränkungsmöglichkeit (vgl. v. Krauss S. 40)!

6) Vgl. die zusammenfassende Abhandlung beiHöppner DVBl 69/726.

7) Str! so die st. Rspr., grundlegend BVerfGE 6/32 (37, 41), die Streitfrage ist hier nicht relevant, da unstr. verfassungswidrige Rechtsnormen nicht zur verfassungsmäßigen Ordnung gehören.

Rechtsnormen können als Bestandteil der verfassungsmäßigen Ordnung nur dann angesehen werden, wenn sie weder einen Satz der geschriebenen Verfassung noch einen der sie übergreifenden und durchdringenden allgemeinen Rechtsgrundsätze, namentlich den Grundsatz der Rechtsstaatlichkeit [1] und dem Sozialstaatsprinzip [2] widersprechen. Zu diesen Grundsätzen zählt auch das Übermaßverbot [3].

Hier interessiert besonders der Grundsatz der Erforderlichkeit. Verstoßen die Offenbarungs- und Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen und die eine Offenlegung der Verhältnisse des Steuerpflichtigen bezweckenden Ermittlungsrechte der Finanzbehörden gegen den Grundsatz der Erforderlichkeit, so wären diese Pflichten und Rechte wirkungslos.

Der Steuerzweck dieser Bestimmungen erfordert lediglich, daß die zuständigen Finanzbeamten von den jeweiligen Verhältnissen des Steuerpflichtigen Kenntnis nehmen und diese zu besteuerungsrechtlichen Zwecken verwerten können [4]. Ein darüber hinausgehender

---

1) Aus dem das BVerfG das Übermaßverbot ableitet, vgl. Anm. 3 auf S. 51.

2) BVerfGE 10/363; 14/306; Schmidt-Bleibtreu StB 68/3; Schmidt-Bleibtreu-Klein Art. 2 GG Anm. 9; Leibholz-Rinck Art. 2 Anm. 7.

3) Vgl. BVerfGE 17/306 (313), 20/150 (155) (159), 26/228 (239), 25/269 (292); Höppner DVBl 69/726 Fußnote 36; Leibholz-Rinck Art. 2 Anm. 7 i. V. m. Art. 20 Anm. 27; Lepa S. 8; Krüger B 58/72, ausdrücklich für die Geltung bei der Auskunftsverschaffung; sowie die in Anm. 3 auf S. 51 genannten; a. A. Lerche, der im Rahmen des Art. 2 Abs. I GG das Übermaßverbot nicht anerkennt. Er bejaht zwar ein grundsätzliches Übermaßverbot, verneint aber die umfassende Geltung (S. 79/80). Im Rahmen des Art. 2 Abs. I argumentiert er vom Bindungssatz her und nicht von der Freiheit. Er sieht daher keinen Rechtsbezirk, in den eine Norm eindringen und zu dem das Übermaßverbot in Beziehung gesetzt werden kann S. 148/149).

4) Hier stellt sich die steuerpolitische Frage, ob z. B. die Veröffentlichung von Steuerlisten die Steuermoral heben kann und daher hierin ein Steuerzweck gesehen werden kann. M. E. ist diese Frage zu verneinen, jedenfalls aber stellt sie sich nur für das Ergebnis des Festsetzungsverfahrens und nicht für die Einzelfakten über den Steuerpflichtigen.

Eingriff in die Freiheitssphäre des Steuerpflichtigen wäre übermäßig. Ein solcher Eingriff liegt aber in der Weitergabe der finanzamtlichen Kenntnisse über den Steuerpflichtigen zu anderen Zwecken. Diese verschärft den ursprünglichen Eingriff, den die Behörden zuvor im Rahmen des Besteuerungsverfahrens haben vornehmen müssen, um das notwendige Wissen zu erlangen. Dies geschieht indem einerseits der Kreis der Personen, die an dem amtlichen Einblick in die Verhältnisse der Steuerpflichtigen und ggf. anderer Personen teilnehmen, erweitert wird und andererseits ein Wissen, das nur besteuerungsrechtlichen Zwecken zu dienen bestimmt ist, anderen Zwekken nutzbar gemacht wird [1]. Insbesondere durch letzteres werden die finanzamtlichen Befugnisse indirekt in einen steuerfremden Bereich übertragen.

Dies wird durch die Schweigepflichten des Steuergeheimnisses unterbunden. Das Steuergeheimnis begrenzt den staatlichen Eingriff der AO in die Sphäre des Steuerpflichtigen soweit er in mittelbarem oder unmittelbarem Offenbarungszwang liegt. Das Amtsgeheimnis ist hierfür nur bedingt geeignet, da sich sein sachlicher Bereich aus der Sicht des öffentlichen Interesses bestimmt. Wegen des Übermaßverbotes, insb. des Grundsatzes der Erforderlichkeit, ist der Gesetzgeber im Rahmen der Offenlegungsvorschriften der AO gehalten, sicherzustellen, daß die Finanzbehörden ihr Wissen nicht steuerfremden Zwecken nutzbar machen. Dies ist durch § 22 i. V. m. § 400 AO geschehen. Vor dem Hintergrund des Systems der AO erfüllt das Steuergeheimnis als prinzipielles steuerrechtliches Rechtsinstitut daher eine Forderung der Verfassung und erlangt damit eine mittelbare verfassungsrechtliche Garantie. Das führt allerdings nicht zu einer verfassungsrechtlichen Garantie des § 22 AO und schon gar nicht zur Unabänderlichkeit der Strafsanktion des § 400 AO. Insoweit besteht ein weiter gesetzgeberischer Ermessensspielraum.

Aus diesen Gründen erfüllt das Steuergeheimnis nicht nur eine Forderung der Zweckmäßigkeit, sondern insoweit auch der Rechtmäßigkeit [2].

---

1) Höppner DVBl 69/725.

2) Ähnlich, jedoch ohne Begründung, Koch-Wolter S. 11, Mattern S. 13; a. A. Barske NWB F. 2 S. 1807.

Der grundrechtlich geschützte Kern des Steuergeheimnisses 5. 2

Die erste der oben aufgeworfenen Fragen ist also positiv beantwortet. Die zweite, ob das Steuergeheimnis ein Grundrecht ist bzw. einen grundrechtlich geschützten Kern besitzt, ist nunmehr zu untersuchen.

§ 22 AO kein selbständiges Grundrecht 5. 21

Zunächst zur Grundrechtseigenschaft! Literatur und Rechtsprechung raumen dem Steuergeheimnis in der Ausgestaltung des § 22 AO keinen Verfassungsrang ein [1]. Die Diskussion dieser Frage hat sich aus der Formulierung des § 22 Abs. I ergeben [2], die der des Art. 10 GG entspricht. Daß § 22 AO nicht ein Artikel des GG ist, schließt eine etwaige Grundrechtsqualität nicht aus, da durch Art. 1 Abs. II und 2 Abs. I GG auch ungeschriebene Grundrechte gewährleistet sind [3].
Leicht kann festgestellt werden, daß dem Steuergeheimnis nicht über Art. 1 Abs. II GG Verfassungsrang zukommt. Das Steuergeheimnis ist kein vorstaatliches, natürliches Freiheitsrecht [4], es setzt um sinnvoll zu sein einen staatlichen Steueranspruch voraus [5].

Wenn im übrigen aber die Ablehnung des Verfassungsranges damit begründet wird, daß das Steuergeheimnis keinen Grundrechtscharakter i. S. eines Abwehrrechtes habe [6], so kann dem m. E. nicht ge-

---

1) BayVGH n. F. 1/38 (44), diese Entscheidung befaßt sich, was gern übersehen wird, nur mit der bayerischen Verfassung; OLG Köln NJW 53/1846; Tipke-Kruse Anm. 2 zu § 22; Becker-Riewald-Koch Anm. 4 zu § 22; Spanner in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 6 zu § 22; Kühn Anm. 1 zu § 22; Koch-Wolter S. 11; Leise S. 5; Stakemann S. 27; Schmidt S. 17 ff.; Pfäffle S. 9; Pfaff DÖV 71/620.
2) Abs. 1 ist in § 5 RegEntAO 74 ersatzlos gestrichen.
3) Schmidt S. 18; OLG Köln NJW 53/1846.
4) Höppner DVBl 69/724.
5) Vgl. Schmidt S. 19.
6) Vgl. Schmidt S. 20; Pfäffle S. 9 ff.; OLG Köln NJW 53/1846; Koch-Wolter bezeichnen das Steuergeheimnis dagegen als grundrechtsähnlich S. 42 Fußnote 168, ebenso Kopacek FR 68/335.

folgt werden. Sicher geht dem Steuergeheimnis anders als dem Brief- und Postgeheimnis zunächst einmal ein staatlicher Eingriff voraus, dies bedeutet aber keineswegs, daß es einen solchen nicht ebenso verhindert [1]. Bereits aus der Eignung des Steuergeheimnisses zur Begrenzung staatlicher Eingriffe [2] ergibt sich sein Abwehrcharakter.
Dennoch ist das Steuergeheimnis in der Gestalt § 22 AO kein verfassungsmäßiges Grundrecht. Es ist weder ausdrücklich im Grundgesetz genannt, noch taucht es unter einer anderen Bezeichnung im Grundgesetz auf. Auch Art. 2 Abs. I GG gewährleistet das Steuergeheimnis nicht in der speziellen Form des § 22 AO.

5. 22 Unmittelbar aus dem GG abzuleitende Offenbarungs- und Verwertungsverbote

Wenn auch das Steuergeheimnis in der Form des § 22 AO kein selbständiges Grundrecht ist, so bedeutet dies noch nicht, daß der Rechtsgedanke des § 22 AO nicht bereits teilweise in den bestehenden Grundrechten oder anderen verfassungsrechtlichen Grundentscheidungen enthalten sein kann [3]. Dieser Fragenkreis, der in der Rechtsprechung bisher nicht angeschnitten wurde und zu dem in der Literatur nur Höppner [4] in einem Aufsatz ausführlich Stellung genommen hat, geht über den Bereich der mittelbaren verfassungsrechtlichen Gewährleistung des Rechtsinstituts "Steuergeheimnis" insofern hinaus, als hier die Grenzen abzustecken sind, die dem einfachen Gesetzgeber bei der Regelung des Steuergeheimnisses gezogen sind.
Es ist zu untersuchen, ob eine Offenbarung oder Verwertung i. S. d.

---

1) Dies verkennt Schmidt S. 20.

2) Vgl. oben S. 54.
Jede Offenbarung stellt einen erneuten Eingriff in den Bereich des Steuerpflichtigen dar, der durch das Steuergeheimnis verhindert wird.

3) Höppner DVBl 69/724, mit dem ich in diesem Fragenkreis weitgehend übereinstimme; auch Pfäffle S. 10 deutet diesen Gedanken an, ohne jedoch weiter darauf einzugehen; Spanner in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 7 zu § 22 AO weist darauf hin, daß bei einer Lockerung des Steuergeheimnisses der Persönlichkeitsschutz des GG eine Rolle spielt.

4) Höppner a. a. O.

§ 22 AO den verfassungsrechtlich geschützten Bereich des Steuerpflichtigen verletzen kann. Soweit dies der Fall ist, wäre das Steuergeheimnis auch ohne ein selbständiges Grundrecht zu sein unmittelbar verfassungsrechtlich gewährleistet.
In Betracht kommt hier in erster Linie die schon von Höppner [1] untersuchte Verletzung der Menschenwürde (Art. 1 Abs. I GG), der Eigentumsgarantie (Art. 14 GG) und der Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. I GG) i. V. m. dem Übermaßverbot [2].

Art. 1 Abs. I GG 5. 221

Art. 1 Abs. I S. 2 GG verpflichtet alle staatliche Gewalt zur Achtung und zum Schutz der Würde des Menschen [3]. Dies gilt auch für die Finanzbehörden. Sie haben jede Offenbarung ihnen bekannt gewordener Verhaltnisse zu unterlassen, wenn dadurch die Würde irgendwelcher betroffener Personen angetastet wird. In der Praxis werden finanzamtliche Offenbarungen nur selten den Bereich des Art. 1 Abs. I GG berühren, unvorstellbar ist dies jedoch nicht [4].

Unter das Verbot der Verletzung der Menschenwürde in Form eines Eingriffs in die Eigensphäre [5] des Menschen fällt in der Regel die Weitergabe von Fakten aus persönlichen Briefen oder sonstigen privaten Aufzeichnungen, wie Tagebüchern [6] oder geheimen Tonbandaufnahmen [7] ohne Zustimmung des Verfassers. Das GG sieht

---

1) Höppner DVBl 69/724.
2) Je nach konkreter Lage des Falles können auch andere Grundrechte oder Verfassungsgrundsätze berührt sein. In der Praxis dürften dies jedoch Ausnahmen sein.
3) Ob Art. 1 Abs. I GG ein subjektives öffentliches Recht oder eine Norm des objektiven Rechtes ist, kann hier unerörtert bleiben; vgl. dazu Löw DÖV 58/520.
4) Höppner DVBl 69/725; Wauer-Dörr S. 20 bezeichnen das Steuergeheimnis als "ein vom demokratischen Staat unbedingt zu achtendes Persönlichkeitsrecht".
5) Dürig ArchöffR 81/117 (129) spricht von "ureigenster Intimsphäre", ähnlich BVerfGE 6/32 (41).
6) BVerfGE 18/146 (147), ablehnend Spendel NJW 66/1102 (1107 r. Sp.).
7) Vgl. Dürig in Maunz-Dürig Art. 2 Abs. I Rdnr. 34 und BGHSt 5/332 (334), der in § 136 a StPO eine strafprozessuale Konkretisierung des Art. 1 Abs. I GG sieht.

die freie menschliche Persönlichkeit und ihre Würde als höchsten Rechtswert an. Dabei ist "Menschenwürde nicht ausschließlich in seinem höchsten Sinn zu verstehen. Nicht nur eine "verächtliche Behandlung" des Menschen, sondern auch schon eine den Personenwert nicht achtende Behandlung widerspricht Art. 1 Abs. I GG" [1]. Dabei spielt die Frage, ob die Finanzbehörden nur unter Verstoß gegen Art. 1 Abs. I GG an ihr Wissen gekommen sind, nur insoweit eine Rolle, als sich schon allein daraus ergibt, daß auch die Weitergabe dieser Kenntnisse erneut ein Verstoß gegen Art. 1 Abs. I GG ist. Art. 1 Abs. I GG schützt weiterhin vor einem allzuweiten Eindringen in die persönliche Geheimsphäre, wobei sich hier allerdings keine klare Abgrenzung zu Art. 2 Abs. I GG aufzeigen läßt [2]. Es ist hier im Einzelfall zwischen dem Schutz der Geheimsphäre und den Interessen des Staates abzuwägen [3].

5. 222 Art. 14 GG

Die Finanzbehörden haben insoweit die Weitergabe ihrer Kenntnisse zu unterlassen, als darin ein Eingriff in das Eigentum des Steuerpflichtigen oder sonst betroffener Personen liegt. Ein solcher ist in allen Fällen denkbar, in denen die durch Art. 14 GG geschützten Vermögensrechte und Vermögenspositionen [4] ihren Wert ganz oder zum Teil durch die Geheimhaltung bestimmter Tatsachen oder Zusam-

---

1) Vgl. das Minderheitsvotum des BVerfG zum Abhörurteil DVBl 1971/54 (56).

2) Zur Abgrenzung vgl. Nipperdey S. 15/40; BGHZ NJW 57/1146 = 24/72 leitet aus Art. 1 und 2 GG eine persönliche Geheimsphäre ab, in die auch ärztliche Zeugnisse über den Gesundheitszustand fallen (so auch Mattern StuW 58/276). Diese Entscheidung ist zum allgemeinen Persönlichkeitsrecht als sonstigem Recht i. S. d. § 823 Abs. I BGB ergangen. Die Literatur zu dieser Frage ist, swoeit nicht privatrechtliche Besonderheiten dagegen stehen, auch für die Frage der verfassungsrechtlich zulässigen Offenbarungen verwertbar. Palandt-Thomas Anm. 15 zu § 823 Bem. 55 ff., BVerwG NJW 64/607 und 65/214.

3) BGH NJW 64/1139, BVerfGE 6/389 (433).

4) BVerfGE 24/367, BGHZ 6/270, Maunz in Maunz-Dürig Art. 14 Rdnr. 30 - 40.

menhänge erhalten [1]. Der Begriff des know how erlangt hier Bedeutung. Im heutigen Wirtschaftsleben, besonders im Industriebereich, der sich durch sehr starke Konkurrenz auszeichnet und dem die Industriespionage nicht fremd ist, sind oft eigene Forschungsergebnisse und Entwicklungen, in die meist sehr viel Geld investiert worden ist, entscheidend. Die Geheimhaltung dieser Fakten und Zusammenhänge kann im Einzelfall extreme finanzielle und wirtschaftliche Bedeutung haben.
Im einzelnen sind die abstrakten Kriterien, die eine finanzamtliche Offenbarung als einen Verstoß gegen Art. 14 GG erscheinen lassen kaum bestimmbar [2]. Es kommt weitgehend auf die Lage des konkreten Einzelfalles an. Eine Enteignung bzw. ein enteignungsgleicher Eingriff wird jedoch sicher dann vorliegen, wenn ein Betrieb durch eine Offenbarung so schwer betroffen wird, daß seine Existenz gefährdet ist [3]. Eine entsprechende gesetzliche Auskunftsregelung [4] wäre insoweit unwirksam, sofern nicht Art und Ausmaß der Entschädigung gem. Art. 14 Abs. III GG geregelt ist [5].
Diese Überlegungen liegen sehr viel näher, wenn es um eine Verwertung i. S. d. § 22 Abs. II Zif. 3 AO geht. Hier liegt in der Regel eine Enteignung bzw. ein enteignungsgleicher Eingriff vor.

Art. 2 Abs. I GG i. V. m. dem Übermaßverbot 5. 223

Schon oben [6] wurde darauf hingewiesen, daß eine finanzamtliche

---

1) Höppner DVBl 69/724.
2) Der dogmatische Streit über das Wesen der Enteignung spielt im konkreten Fall selten eine Rolle, Höppner DVBl 69/725 Fußn. 25, zum Theorienstreit vgl. Kimminich, Bonner Kom. Art. 14. Rdnr. 46 ff., 59 ff.
3) So schon Höppner a. a. O., der jedoch m. E. zu weit geht, wenn er hier bereits die Wesensgehaltsgarantie des Art. 19 Abs. II GG berührt sieht.
4) Auch hier sind die Grundsätze der Erforderlichkeit (BVerwG 13/75 (77)) und der Verhältnismäßigkeit (BVerfG 8/71 (80), 18/121 (132)) zu beachten.
5) Die Wirksamkeit des entsprechenden Gesetzes braucht hierdurch nicht notwendigerweise berührt sein. Im Rahmen einer verfassungskonformen Auslegung kann lediglich die enteignend wirkende Offenbarung als unzulässig angesehen werden.
6) Vgl. o. S. 53 f.

Offenbarung den staatlichen Eingriff, der in der Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen liegt, intensiviert. Darüber hinaus ist jedoch jede Offenbarung separat zu sehen. Sie hat eigenständigen Charakter und fällt aus dem Bereich des ursprünglichen Eingriffs, den die Behörden im Rahmen des Besteuerungsverfahrens vorgenommen haben, heraus. Genauso wie dieser ist sie ein Eingriff in die Handlungsfreiheit des Steuerpflichtigen. Es spielt für die Eingriffsnatur der Offenbarung keine Rolle, ob sich der Kreis der Kenntnisträger aufgrund einer pflichtgemäßen Erklarung oder einer Betriebsprüfung oder durch Handlungen ausschließlich im Bereich der Finanzbehörden erweitert. Entscheidend ist, daß zusätzliche Personen an dem aus steuerlichen Gründen vorgenommenen amtlichen Einblick in die Verhältnisse des Steuerpflichtigen teilhaben, denen somit mittelbar die Rechte der Finanzämter den Steuerpflichtigen gegenüber für einen steuerfremden Zweck zugute kommen [1]. Die Handlungsfreiheit des Steuerpflichtigen wird in der Weise beschränkt, daß ihm die Möglichkeit genommen wird, seine Verhältnisse vor Dritten, denen gegenüber offenbart wird und denen keine direkten Ermittlungsrechte zustehen, geheimzuhalten.

Diese Beschränkung ist gem. Art. 2 Abs. I GG nur rechtmäßig im Rahmen der Rechte anderer, des Sittengesetzes oder der verfassungsmäßigen Ordnung. Zur verfassungsmäßigen Ordnung gehören die Grundsätze der Erforderlichkeit und der Verhältnismäßigkeit i. e. S. [2]. Diese Grundsätze sind im Rahmen der Beziehung zwischen dem Steuerpflichtigen und den Dritten zu sehen, denn in dieses Verhältnis werden die finanzamtlichen Befugnisse durch eine Offenbarung verlagert.

Aus dem Grundsatz der Erforderlichkeit läßt sich dabei wenig gewinnen. Er beschränkt im wesentlichen nur den verfassungsrechtlich zulässigen inhaltlichen Umfang der Offenbarung.

Aus dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit i. e. S. dagegen läßt sich die Frage beantworten, ob eine Offenbarung überhaupt verfassungsrechtlich zulässig ist oder ob sie einen außerverhältnismäßigen d. h. verfassungswidrigen Eingriff in den durch Art. 2 Abs. I GG geschützten Bereich darstellt. Hierbei sind die verschiedenen Interessen

---

1) Vgl. Verfügung OFD Düsseldorf v. 21. 3. 66 und OFD Frankfurt v. 3. 5. 66 StEK AO § 22 Nr. 29.

2) Vgl. zum Übermaßverbot o. S. 50 ff., es richtet sich unbestritten an die Verwaltung, insb. die Eingriffsverwaltung; Forsthoff AT S. 285; Wolff I S. 156.

und Rechtsgüter gegeneinander abzuwägen. M. E. ergibt sich dabei daß eine finanzamtliche Auskunft an private oder Geschäftspartner des Steuerpflichtigen ohne dessen Einverständnis grundsätzlich unverhältnismäßig ist [1].

Generell kann gesagt werden, daß eine Offenbarung dann nicht gegen Art. 2 Abs. I GG i. V. m. dem Übermaßverbot verstoßen wird, wenn den Steuerpflichtigen auch gegenüber dem Dritten eine entsprechende wirksame öffentlich-rechtliche Auskunftspflicht trifft. Ist eine solche Auskunftspflicht insbesondere im Hinblick auf das Übermaßverbot rechtlich möglich, so wird auch eine gesetzliche Bestimmung, die die Finanzbehörden zur Auskunft ermächtigt, verfassungsrechtlich möglich und die daraus resultierende Offenbarung verfassungsgemäß sein.

Zusammenfassung 5. 3

Zur verfassungsrechtlichen Gewährleistung des Steuergeheimnisses läßt sich im Ergebnis feststellen:

a) Vor dem Hintergrund der starken Ermittlungsrechte der Finanzbehörden gegenüber dem Steuerpflichtigen ist das Rechtsinstitut Steuergeheimnis in Form einer grundsätzlichen Schweigepflicht insb. durch das Übermaßverbot (bes. Grundsatz der Erforderlichkeit) mittelbar verfassungsrechtlich garantiert.

b) Offenbarungen der Finanzbehörden können verfassungswidrig sein, insb. gegen das Gebot zur Achtung der Menschenwürde, Art. 1 Abs. I GG, das Recht auf Gewährleistung des Eigentums, Art. 14 GG, oder das Recht auf freie Entfaltung der Persönlichkeit, Art. 2 Abs. 1 GG, i. V. m. dem Übermaßverbot (bes. Grundsatz der Verhältnismäßigkeit i. e. S.) verstoßen. Insoweit hat das Steuergeheimnis einen unmittelbar grundrechtlich geschützten Kern. In diesem Bereich steht es dem Gesetzgeber nur im Rahmen der Grundrechtsschranken zur Disposition.

---

1) Vgl. u. S. 97 f.

6 6. Der Tatbestand des § 22 AO

6.1 Allgemeine Auslegungsproblematik

§ 22 AO ist sowohl steuerrechtliches Rechtsinstitut, das eine Amtspflicht der Finanzbeamten begründet, als auch Straftatbestand [1], für den die Auslegungsregeln des allgemeinen Strafrechts gelten [2]. Es hieße m. E. die Einheit der Rechtsordnung verneinen, wollte man die Schweigepflichten des § 22 AO verschieden weit auslegen, je nach dem ob gerade die verwaltungsrechtliche Amtspflicht oder der Straftatbestand zur Beurteilung steht. Bei der Auslegung sind sowohl öffentlich-rechtliche insb. steuerrechtliche als auch strafrechtliche Gesichtspunkte zu berücksichtigen. Dabei sind die jeweiligen Auslegungsgrenzen verbindlich. Das strafbegründende [3] Analogieverbot (§ 2 StGB) überträgt sich auf die Amtspflicht aus § 22 AO [4]. § 293 Abs. II AO und § 1 Abs. II StAnpG gelten nebeneinander. Der Dualismus Amtspflicht - Straftatbestand wird im Rahmen des Steuergeheimnisses an verschiedenen Stellen relevant.
Da offizielle Auskünfte der Finanzämter eine konkrete Erscheinung des öffentlich-rechtlichen Verwaltungshandelns sind, stehen im Folgenden die öffentlich-rechtlichen Fragen im Vordergrund.

6.2 Extensive Auslegung

Die Schweigepflicht des Steuergeheimnisses stellt eine Begrenzung des staatlichen Eingriffs in die Handlungsfreiheit des Steuerpflichtigen dar [5]. Je weiter diese Pflicht gefaßt wird, desto kontrollierter und kleiner ist der Eingriff in die Handlungsfreiheit und desto eher kann § 22 AO seinen Hauptzweck, den Steuerpflichtigen zu schützen und ihm die freiwillige Mitarbeit bei der Steuerermittlung zu erleichtern, erfüllen. Die Auslegung des § 22 AO wird daher nur dann

---

1) I. V. m. § 400 AO, vgl. o. S. 35 Fußnote 1.
2) § 391 Abs. II AO.
3) Schönke-Schröder Anm. 45 zu § 2; BGHSt 8/70.
4) Troeger-Meyer Anm. 1 zu § 412 AO; a. A. Koch-Wolter, S. 41; Becker, 7. Aufl. Anm. 6 b zu § 10.
5) Vgl. o. S. 47 ff.; nur § 22 Abs. II Zif. 1, Zif. 2 nicht, vgl. hierzu u. S. 72.

dem Sinn und Zweck des Steuergeheimnisses gerecht, wenn die Schweigepflichten bis zur Grenze des strafrechtlich vertretbaren ausgeschöpft werden [1]. Dies ergibt sich auch schon aus § 22 Abs. I AO, der das Steuergeheimnis zunächst einmal für unverletzlich erklärt [2]. Was § 22 Abs. I AO unter "Steuergeheimnis" versteht, ergibt sich jedoch erst aus den Absätzen II und III, insb. aus den drei Tatbeständen des Abs. II [3]. Hier wird anhand einzelner Tatbestände festgestellt, wann ein Bruch des Steuergeheimnisses vorliegt. § 22 Abs. I AO ist nur Programmsatz, der lediglich im Rahmen der Auslegung verwendbar, im übrigen aber nicht geeignet ist, den Inhalt des Steuergeheimnisses zu bestimmen [4].

Die einzelnen Tatbestandsmerkmale 6.3

Zum Verständnis des Steuergeheimnisses in der heute geltenden Form ist eine kurze Erläuterung der Tatbestandsmerkmale des § 22 Abs. II und Abs. III AO notwendig.

Amtsträger und amtlich zugezogene Sachverständige 6.31

Dem Offenbarungs- und Verwertungsverbot des § 22 Abs. II unterliegen nur Amtsträger und amtlich zugezogene Sachverständige. § 22 Abs. III enthält eine Legaldefinition für den Begriff Amtsträger, die jedoch eine Reihe von Abgrenzungsschwierigkeiten bereitet [5]. Amtsträger sind danach außer den Beamten [6] im staatsrechtlichen

---

1) Ebenfalls für weite Auslegung: RdF Erl. v. 9.11.23 III D 2602, nicht veröffentlicht, als Anlage I bei Stakemann abgedruckt; Mattern S. 16, Heßdörfer StuW 47/476; Koch-Wolter S. 40; Schmidt S. 30; Barske NWB F. 2/1809.

2) In § 5 RegEntAO 74 ersatzlos gestrichen.

3) Bzw. § 5 Abs. I RegEntAO 74.

4) Abs. I war daher im RegEntAO 74 entbehrlich, vgl. auch RFH Gutachten v. 29.11.31 RFHE 29/10 (12); a. A. incidenter BayVGH n. F. 1/38 (45).

5) Die in § 5 Abs. 3 und 4 RegEntAO 74 gesetzlich geregelt sind.

6) Vgl. Tipke-Kruse Anm. 4 zu § 22; Becker-Riewald-Koch Anm. 2 III zu § 22; eine Anwendung des § 359 StGB über § 391 Abs. II AO (so Hartung in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 13 zu § 391) halte ich wegen des Vorbehaltes in § 391

Sinn alle diejenigen, die bestellt sind, obrigkeitliche Aufgaben wahrzunehmen.
Klar ist, daß hiermit alle die erfaßt sind, die im Steuermittlungs-, -festsetzungs- oder -aufsichtsverfahren unter Inanspruchnahme der sich aus der AO ergebenden Befugnisse unmittelbar nach außen tätig werden. Wie steht es aber mit denen, die hierbei unterstützend tätig sind? Das sind z. B. die Fachleute, mit denen im Hinblick auf ihr Wissen und ihre Stellung innerhalb der Finanzbehörden sachliche Fragen bei der Behandlung eines bestimmten Steuerfalles besprochen werden oder die Kanzlei- und Registraturkräfte, die Schreibarbeiten und dgl. erledigen und dadurch mit dem Akteninhalt vertraut werden. M. E. liegt eine Wahrnehmung obrigkeitlicher Aufgaben [1] auch bei Tätigkeiten vor, die notwendiger- oder sinnvollerweise mit der sachlichen Behandlung eines bestimmten Vorganges [2] verbunden sind, der seinem Gesamtcharakter nach obrigkeitlich d. h. hoheitlich ist. § 22 Abs. III will alle die, die bestellt sind bei der Behandlung eines speziellen Vorganges [2] mitzuwirken [3], auch in die Schweigever-

---

Fortsetzung der Fußnote 6) zu Seite 63:
Abs. II AO nicht für möglich, da m. E. § 22 Abs. III klar erkennen läßt, daß er den staatsrechtlichen Begriff meint und überdies das kuriose Ergebnis erzielt würde, daß Notare dem Steuergeheimnis unterliegen. Für das Problem der Schreibkräfte wäre hierdurch auch kaum etwas gewonnen vgl. Dreher Anm. A b aa zu § 359 sowie RGSt 31/293.

1) Nur hierauf kommt es entscheidend an, vgl. § 22 Abs. III, der Begriff Amtsträger projeziert gewisse Vorstellungen, die wegen der Legaldefinition des § 22 Abs. III nicht verwendbar sind.

2) Hier als Oberbegriff verstanden, der die Aufzählung in § 22 Abs. II (Besteuerungsverfahren, Steuerstrafverfahren, Steuerordnungswidrigkeitenverfahren, anderes Verfahren und Steuersache) umfaßt.

3) Ähnlich Spanner in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 9 zu § 22; Becker-Riewald-Koch Anm. 2 III zu § 22, die ausführen, daß "zur Wahrnehmung obrigkeitlicher Aufgaben jeder bestellt ist, der im Besteuerungs- oder Steuerstrafverfahren tätig wird oder eine Tätigkeit ausübt, die mit diesen Verfahren in Zusammenhang steht", hierbei aber § 22 Abs. II Zif. 1 AO 3. Alternative sowie § 22 Abs. II Zif. 2 übersehen, die auch den Begriff des Amtsträgers verwenden. Vgl. auch Mattern S. 18; Koch-Wolter S. 18; Leise S. 7; Schmidt S. 24; unklar Pfäffle S. 56;

pflichtung des Steuergeheimnisses einbeziehen [1]. Dies erscheint auch als vernünftige Auslegung, die der verfassungsrechtlichen Garantie des Steuergeheimnisses entspricht. Amtsträger i. S. d. § 22 AO sind daher auch Kanzlei- und Registraturkräfte, nicht jedoch Putzfrauen, Hausmeister, Boten oder Fahrer von Dienstkraftwagen der Finanzbehörden oder anderer Behörden [2].

Verhältnisse des Steuerpflichtigen 6, 32

Geheimzuhalten sind die Verhältnisse des Steuerpflichtigen. Seine Verhaltnisse sind nicht nur die rein steuerlichen Verhältnisse, sondern alle sich auf ihn beziehenden Fakten, Daten, oder sonstigen Informationen [3]. Hierunter fällt die Zahl der unehelichen Kinder ebenso wie das Vermögen oder der Gesundheitszustand des Steuerpflichtigen. Es kommt allein darauf an, daß eine Beziehung zwischen den Fakten und dem Steuerpflichtigen erkennbar wird. Statistische Angaben ohne erkennbare Beziehung zu einem Steuerpflichtigen fallen daher nicht unter § 22 Abs. II Zif. 1 [4]. Ob die Fakten der Wahrheit entsprechen ist irrelevant [5].
Steuerpflichtiger [6] ist derjenige, dessen Verhältnisse von den Finanzbehörden daraufhin geprüft werden, ob eine Steuerschuld besteht. Auf eine tatsächliche materielle Schuld kommt es nicht an [7].

Fortsetzung der Fußnote 3) zu Seite 64:
a. A. Tipke-Kruse Anm. 4 zu § 22 die im Einzelfall auf eine hoheitliche Tätigkeit abstellen wollen und deshalb für Kanzlei- und Registraturkräfte Bedenken anmelden.

1) Vgl. § 5 Abs. III Zif. 3 RegEntAO 74.
2) Spanner in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 9 zu § 22 sowie die in Anm. 3 S. 64 f. Genannten.
3) Unbestr. vgl. statt aller Spanner in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 22 zu § 22.
4) Lohmeyer StuW 62/512 (521); Troeger-Meyer S. 77.
5) Schmidt S. 32.
6) Der RegEntAO 74 ersetzt den Begriff des Steuerpflichtigen durch "eines anderen", was eine Erweiterung des Steuergeheimnisses darstellt.
7) Die Legaldefinition des § 97 Abs. I AO ist im Rahmen des § 22 AO wie auch für eine Reihe anderer Vorschriften der AO (z. B. §§ 166 ff., 171, 204 AO) nicht verwendbar; a. A. Pfaff DÖV 71/62, der jedoch keine Begründung gibt.

Es genügt allein die Einleitung eines Verfahrens zur Ermittlung einer eventuellen Steuerschuld [1]. Hierbei kommt es auch nicht darauf an, ob nur eine Sekundärhaftung für die materielle Steuerschuld eines anderen in Betracht kommt. Auch die Haftenden sind Steuerpflichtige im Sinne des § 22 AO [2].

Die strafrechtliche Auslegungsgrenze wird jedoch überschritten, wenn der Begriff des Steuerpflichtigen auf Auskunftspersonen und Sachverständige ausgedehnt wird [3]. Hier handelt es sich im Grunde um einen Analogieschluß, der sowohl unzulässig [4] als auch unnötig ist, die Verhältnisse von Auskunftspersonen und Sachverständigen werden dem Finanzamt nur insoweit bekannt, als die notwendigerweise wegen des Inhalts der Auskunft eigene Angelegenheiten mit offenbaren müssen. Dies führt nicht so weit wie beim Steuerpflichtigen [5]. Ausserdem besteht ein wenn auch beschränktes Auskunftsverweigerungsrecht (§§ 186 ff. und 185 Abs. II AO).

Ein praktisch wichtiges Ergebnis der hier vertretenen Auslegung des Tatbestandsmerkmals "Steuerpflichtiger" ist, daß die Personalien eines Steuerdenunzianten keine Verhältnisse eines Steuerpflichtigen sind und daher nicht unter § 22 Abs. II Zif. 1 fallen [6]. Im derzeit vorliegen-

---

1) Formeller Begriff des Steuerpflichtigen, der weiter ist als der materielle Begriff des § 97 Abs. I AO, unbestr. vgl. Spanner in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 23 zu § 22.

2) Schmidt S. 9 mit weiterem Nachweis, vgl. auch § 97 Abs. II AO.

3) So Spanner in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 23 zu § 22 und Becker-Riewald-Koch Anm. 3 zu § 22, die sich zu Unrecht auf Tipke-Kruse Anm. 3 zu § 22 berufen; Koch-Wolter S. 26, die zugeben, daß diese Auslegung über den Wortlaut des Gesetzes hinausgeht; Lex in RWP-Blattei 14 SteuerR AO II B 11/60; Pfäffle S. 73; vgl. Schönke-Schröder Anm. 45 zu § 2 und BGHSt 8/70; für die hier vertretene Ansicht: Barske NWB F. 2/1810, der auf § 22 Abs. II Zif. 2 verweist; Tipke-Kruse Anm. 2 zu § 22; Schmidt S. 9.

4) Vgl. o. S. 62.

5) Hierfür genügt der mittelbare Schutz des § 22 Abs. II Zif. 2 AO außerdem handelt es sich in der Regel gleichzeitig um Verhältnisse des Steuerpflichtigen.

6) BFHE 89/113; Schmidt S. 64 ff.; Lohmeyer GA 1968/297(214), a. A. Pfaff DÖV 71/620, vgl. zu dieser in Lit. u. Rspr. sehr str. Frage insb. Osswald StuW 68/437 und Spanner in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 52 ff. zu § 22 sowie u. S. 69 Fußnote 6.

den RegEntAO 74 ist das Tatbestandsmerkmal "Verhältnisse eines Steuerpflichtigen" durch "Verhältnisse eines anderen" ersetzt worden. Darunter fallen dann auch Auskunftspersonen und Steuerdenunzianten.

Art der Kenntniserlangung 6.33

Die Verhaltnisse des Steuerpflichtigen unterliegen dem Steuergeheimnis nur, soweit sie dem Amtsträger im Besteuerungsverfahren, im Strafverfahren wegen eines Steuervergehens oder Bußgeldverfahren wegen einer Steuerordnungswidrigkeit oder aufgrund einer Mitteilung einer Steuerbehörde in einem anderen Verfahren bekannt geworden sind (§ 22 Abs. 2 Zif. 1 AO). Das Besteuerungsverfahren umfaßt die gesamte Tatigkeit der für die Durchführung der Besteuerung im Rahmen des zweiten Teils der AO zuständigen Behörden [1]. Entsprechendes gilt für das Straf- und Bußgeldverfahren im Rahmen des dritten Teils der AO [2]. Die letzte Alternative (bekannt werden durch Mitteilung einer Steuerbehörde in einem anderen Verfahren [3]) verlängert den Schutz des Steuergeheimnisses über den Bereich der Finanzbehörden hinaus. Entscheidend ist, was hier unter einem "anderen Verfahren" zu verstehen ist. Sicher gehören hierzu alle gesetzlich geregelten Verfahren, die eine Mitteilung der Finanzbehörden ermöglichen [4]. Darüber hinaus sind hierunter aber auch alle Verfahren zu rechnen, die tatsächlich zu einer Mitteilung [5] der Finanzbehörden [6] geführt haben. Nur diese Aus-

1) Spanner in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 27 zu § 22.
2) Spanner in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 28 zu § 22.
3) Vgl. RFH-Gutachten v. 29.4.31, RFHE 29/10, das diesen Fall schon vor der gesetzlichen Fixierung in das Steuergeheimnis einbezog. Dennoch geht die gesetzliche Formulierung über eine Klarstellung hinaus, vgl. Fußnote 6; a. A. Pfäffle S. 61.
4) z. B. des Sozialhilfeverfahrens oder der Arbeitslosenunterstützung.
5) Ob berechtigt oder unberechtigt spielt keine Rolle.
6) Aus welchen Quellen die Information der Finanzbehörden ihrerseits stammt, ist nach dem Wortlaut des Gesetzes gleichgültig. Es wird stillschweigend vermutet, daß es sich um dienstlich erworbene Kenntnisse handelt; a. A. Schmidt S. 37, Spanner in Hübschmann-Hepp-Spitaler 24 zu 25 inc.

legung wird dem Sinn und Zweck des Steuergeheimnisses gerecht. Dies führt auch nicht zu einer unfaßbaren Ausuferung des Steuergeheimnisses, da jeweils nur die Amtsträger der Schweigepflicht unterliegen und Mitteilungen grundsätzlich untersagt sind.
Zusammenfassend zur Art der Kenntnisnahme läßt sich sagen, daß unter § 22 nur die Kenntnisse fallen, die den Amtsträgern im Rahmen ihrer dienstlichen Tätigkeit oder zumindest im inneren Zusammenhang damit bekanntgeworden sind [1].
Dies gilt auch für § 22 Abs. II Zif. 3. Die Formulierung der Zif. 3 "ihm als Amtsträger", d. h. im inneren Zusammenhang mit der dienstlichen Tätigkeit, "anvertraut oder zugänglich geworden sind", bezieht sich lediglich auf den Begriff "Geschäfts- oder Betriebsgeheimnis", bringt aber keine sachliche Erweiterung [2]. "Zugänglich werden" umfaßt jede Art der Kenntnisnahme ohne jemanden vorauszusetzen, der die Kenntnis vermittelt. "Anvertrauen" ist begrifflich nur ein Unterfall des "Zugänglichwerdens", erfordert jedoch eine Person, die anvertraut [3].

6. 34 Geschäfts- oder Betriebsgeheimnis

"Geschäfts- oder Betriebsgeheimnis" entspricht dem Begriff in den §§ 17 ff. UWG [4]. Ein Geschäfts- oder Betriebsgeheimnis liegt vor, wenn der Betriebsinhaber ein objektiv gerechtfertigtes Interesse an der Geheimhaltung einer sich auf seinem Betrieb beziehenden Tatsache hat, seinen Geheimhaltungswillen zumindest konkludent bekundet hat und die betreffende Tatsache nicht offenkundig ist [5].

6. 35 Inhalt von Verhandlungen in Steuersachen

Atypisch, da eigentlich kein Fall des Steuergeheimnisses [6], ist der

---

1) Vgl. Spanner in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 24 zu § 22.
2) So incidenter Spanner in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 24 zu § 22, klargestellt durch § 5 Abs. 1 Zif. 3 RegEntAO 74.
3) Schmidt S. 48.
4) Vgl. Spohr DStZ 34/165; Koch-Wolter S. 31 auch schon Gülow S. 28.
5) Vgl. Schmidt S. 47; Baumbach-Hefermehl Anm. 2 ff. zu § 17.
6) Vgl. o. S. 38.

Tatbestand des § 22 Abs. II Zif. 2 AO [1], der den Inhalt von Verhandlungen in Steuersachen in das Steuergeheimnis einbezieht. Auf die diesbezügliche Entstehungsgeschichte wurde bereits hingewiesen [2]. Der Gesetzgeber sollte mit dieser Bestimmung den an Verhandlungen in Steuersachen beteiligten Personenkreis vor wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Nachteilen oder Beeinflussung schützen, um eine gleichmäßige und persönlich unbeeinflußte Erledigung der Steuerfälle zu erreichen. Soweit in einer Verhandlung in Steuersachen Verhältnisse des Steuerpflichtigen bekannt werden sind diese schon durch § 22 Abs. 2 Zif. 1 erfaßt. Insoweit ist Zif. 1 lex specialis zu Zif. 2 [3]. Zif. 2 ist nur Auffangtatbestand. Eine andere Auffassung würde Zif. 1 weitgehend überflüssig machen. "Verhandlung" ist eine mündliche [4] Erörterung, an der mindestens zwei Personen aktiv und sachlich teilnehmen. Wenn eine Seite lediglich die Ausführungen der anderen Seite entgegennimmt, so ist dies keine Verhandlung [5], sondern nur eine Mitteilung [6]. Wo die Verhandlung

---

1) BZW § 5 Abs. I Zif. 2 RegEntAO 74.

2) Vgl. o. S. 38; Koch-Wolter S. 5/29; Schmidt S. 43; RFHE 26/48.

3) Schmidt S. 45; ähnlich Koch-Wolter S. 30; Barske-Gapp S. 80.

4) a. A. Pfaff DÖV 71/620, allerdings ohne Begründung.

5) Schmidt S. 43.

6) Eine Steuerdenunziation ist daher keine Verhandlung, die Personalien des Denunzianten daher kein Inhalt von Verhandlungen in Steuersachen (a. A. Suhr NWB F. 13/387 (443); Erl. Bremen StEK AO § 22 Nr. 24; Pfaff DÖV 71/620; Tipke-Kruse Anm. 6 zu § 22, die hier unterscheiden, ob eine schriftliche oder mündliche (mit oder ohne Erörterung) Denunziation vorliegt und damit m. E. Sinn und Zweck der Zif. 2 verkennen). Überhaupt ist das Problem der Steuerdenunziation ein Fall des Amts- und nicht des Steuergeheimnisses. Vgl. LG Hannover ZfZ 60/348; LG Bonn BB 65/1213 = MDR 65/763; Osswald StuW 68/437 (440); BGH 89/113 nimmt zu § 22 Abs. II Zif. 2 nicht Stellung; Kleinknecht Anm. 6 zu § 54; Paulick Auskunftspflicht S. 101; Schmidt S. 64 ff.; Lohmeyer DStZ A 1959/331; sehr ausführlich Spitaler-Paulick in HHSp Anm. 129 ff. zu § 202; vgl. auch den Hinweis bei Pfaff DÖV 71/620; a. A. Spanner in HHSp Anm. 52 ff. zu § 22, der allerdings auf den Streit zur Tatbestandsmäßigkeit nicht eingeht; Koch-Wolter S. 27, 30, 133 ff.; Becker-Riewald-Koch Anm. 4 d zu § 22 S. 129.

in Steuersachen stattfindet, ist gleichgültig. Um Steuersachen handelt es sich auch bei den Verhandlungen vor den Finanzgerichten sowie bei den Steuerstrafverhandlungen vor den ordentlichen Gerichten [1].

6. 36 Offenbaren

Die Verletzung des Steuergeheimnisses liegt in der Offenbarung der Verhältnisse des Steuerpflichtigen oder des Inhalts von Verhandlungen in Steuersachen. Offenbaren ist jedes Verhalten (nicht nur eine ausdrückliche Mitteilung), aufgrund dessen (Kausalität!) einem anderen etwas offenbar, d. h. bekannt wird [2]. Ob der andere, der Kenntnis nimmt, selbst Amtsträger i. S. d. § 22 AO ist und damit ebenfalls dem Steuergeheimnis unterliegt, spielt dabei keine Rolle [3]. Jede andere Ansicht wird der Funktion des Steuergeheimnisses, den Kreis der Wissenden möglichst klein zu halten, nicht gerecht.
Es ist daher eigentlich ungenau i. V. m. dem Steuergeheimnis von Finanzämtern und -behörden zu sprechen, es muß vielmehr jeweils auf die Einzelpersonen abgestellt werden [4].
Offenbaren ist seinem Wesen nach eine Erfolgshandlung. Dem anderen muß etwas offenbar werden. Was er schon weiß, kann ihm nicht offenbart werden, da es ihm bereits offen vor Augen lag. Ob er die fraglichen Dinge bereits wußte, beurteilt sich allein aus seiner Sicht

---

1) Spanner in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 30 zu § 22 mit weiteren Nachweisen; a. A. Fuchs S. 121, Schmidt S. 44, Schwarz S. 110.

2) Tipke-Kruse Anm. 9 zu § 22.

3) H. M. vgl. Spanner in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 33 zu § 22, Tipke-Kruse Anm. 9 zu § 22, Becker-Riewald-Koch § 22 S. 113, Koch-Wolter S. 38, Schmidt S. 37, Pfaff DÖV 71/620, Pfäffle S. 65, jetzt auch Barske NWB F. 2/1814, ausdrücklich offen in diesem Punkt RG v. 18. 3. 38 RStBl 1938/281; a. A. Fütterer S. 53, Birkholz DStZ A 49/285, Kühn Anm. 4 zu § 22. der in neuerer Zeit soweit ersichtlich allein diese Ansicht vertritt, aber nicht klar von der Befugnis unterscheidet.

4) Die Frage, ob auch die Behörden selbst zu Verschwiegenheit verpflichtet sind, ist rein theoretisch, da eine Offenbarung praktisch nur durch eine Person erfolgen kann.

Jede Veränderung seiner Kenntnis, z. B. auch ein Gewinn an Sicherheit, bewirkt den Offenbarungserfolg. Auch allgemein bekannte Tatsachen können daher begrifflich offenbart werden, soweit sie nur dem Offenbarungsempfänger unbekannt waren [1] [2].

Eine öffentliche Verhandlung vor den Straf- oder Finanzgerichten [3] schließt eine spätere Offenbarung der dort zur Sprache gekommenen Dinge nicht aus. Die Gegenmeinung verkennt [4] das Verhältnis von Offenbarung und Offenbarungsbefugnis. Aus der Tatsache etwa, daß der Steuerpflichtige in einem finanzgerichtlichen Verfahren die Öffentlichkeit nicht ausschließen läßt, kann allenfalls eine Einwilligung für zukünftige Offenbarungen abgeleitet werden, niemals jedoch die allgemeine Kenntnis geschweige denn die einer bestimmten Person fingiert werden. Mit einer solchen, nur notdürftig zu begründenden [5] Fiktion sind die Grenzen der Auslegung jedenfalls im Rahmen des Steuergeheimnisses, das den Individualschutz des Steuerpflichtigen bezweckt, überschritten.

Verwerten 6, 37

Im Gegensatz zu § 22 Abs. 2 Zif. 1 und 2 untersagt Zif. 3 nicht eine unbefugte Offenbarung, sondern die unbefugte Verwertung von Ge-

---

1) Im Ergebnis ist hier strafrechtlich einerseits ein evtl. Tatbestandsirrtum, § 59 StGB, andererseits ein evtl. untauglicher (strafbarer!) Versuch zu berücksichtigen.

2) RGSt RStBl 38/281 ausdrücklich offen; für die hier vertretene Ansicht Koch-Wolter S. 38, Tipke-Kruse Anm. 9 zu § 22, Pfäffle S. 66 ff.; a. A. Fütterer S. 54.

3) § 52 FGO i. V. m. § 169 GVG.

4) Z. B. Berger S. 35, dessen Ansicht jedoch nicht ganz klar wird.

5) Tipke-Kruse Anm. 9 zu § 22 meinen, da die Teilnehmer an einer öffentlichen Gerichtsverhandlung die Allgemeinheit repräsentieren, müsse der ihnen bekannt gewordene Inhalt der Verhandlung als allgemein bekannt fingiert werden, was sie genügen lassen, um eine Offenbarung auszuschließen. Folgerichtig lassen sie die ungekürzte Offenbarung eines aufgrund mündlicher Verhandlung ergangenen Urteils zu. Damit wird aber m. E. der Begriff Offenbaren über Gebühr ausgedehnt. Kritisch auch Pfaff DÖV 71/621.

schäfts- oder Betriebsgeheimnissen. Verwerten ist zwar in der Regel mit einer Offenbarung verbunden, hat jedoch damit nichts zu tun. "Verwerten" ist jede Verwendung zu einem x-beliebigen Zweck, sofern der Täter daraus Nutzen zieht [1].

6.4 Verfassungsrechtliche Kongruenz

Die oben dargestellte verfassungsrechtliche Gewährleistung des Steuergeheimnisses geht auf die dem Steuerpflichtigen auferlegten Pflichten und die den Finanzbehörden zustehenden Befugnisse zurück. Erst der Eingriff in den Bereich des Steuerpflichtigen aktiviert den Grundrechtsschutz. Soweit ein solcher Eingriff nicht vorliegt, muß auch der Grundrechtsschutz versagen. Offenbarungspflichten bestehen nur hinsichtlich der steuerrelevanten Verhältnisse des Steuerpflichtigen. Hierzu gehören auch seine Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisse i. S. d. § 22 Abs. II Zif. 3. Offenbarungen i. S. d. § 22 Abs. II Zif. 1 und Verwertungen i. S. d. § 22 Abs. II Zif. 3 können daher gem. den oben dargestellten Grundsätzen bereits verfassungsrechtlich unzulässig sein.
Dagegen sind Offenbarungen, die sich nach § 22 Abs. II Zif. 2 beurteilen, weil sie keine Verhältnisse eines Steuerpflichtigen beinhalten, verfassungsrechtlich unbedenklich. Ein verfassungsrechtliches Verbot kann insoweit nicht bestehen, da diese Kenntnisse nicht in einem Eingriff in den Bereich des Steuerpflichtigen wurzeln.

7 7. Rechtsnatur der Befugnis i. S. d. § 22 AO

Gem. § 22 Abs. 2 Zif. 1, 2, 3 AO macht sich nur der einer Verletzung des Steuergeheimnisses schuldig, der unbefugt [2] offenbart bzw. verwertet. Liegt eine Offenbarungsbefugnis [3] vor, so kann das

---

1) Spanner in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 74 zu § 22.
2) § 5 Abs. 2 RegEntAO 74 geht nicht von unbefugten Offenbarungen aus, sondern erklärt von den nach § 5 Abs. I grundsätzlich verbotenen Offenbarungen einige für zulässig.
3) Die Verwertungsbefugnis beurteilt sich analog. Soweit Unterschiede auftreten wird dies besonders hervorgehoben werden.

Steuergeheimnis nicht durchgreifen. Die Klärung der Frage, was unter "unbefugt" i. S. d. § 22 AO zu verstehen ist, ist die wichtigste und umstrittenste im Bereich des Steuergeheimnisses.
Wann eine Offenbarung befugt ist, läßt sich aus dem Wortlaut des § 22 AO nicht entnehmen. Die Auslegung ist hier ganz auf allgemeine Rechtsgrundsatze und die Überlegungen zur systematischen Stellung und zum Zweck des Steuergeheimnisses angewiesen.
Zunächst ist festzustellen, wie der Begriff "unbefugt" rechtlich einzuordnen ist. Handelt es sich hier um ein normatives Tatbestandsmerkmal [1] oder um die allgemeine Bezeichnung der Rechtswidrigkeit [2] der Tatbestandshandlung? Soweit die Ansicht, "unbefugt" sei ein Tatbestandsmerkmal, begründet wird, laufen die Ausführungen darauf hinaus, daß eine Weitergabe der Verhältnisse des Steuerpflichtigen [3] als solche wertfrei sei und ihren Unrechtsgehalt erst durch die zusätzliche Abwägung erhalte, die der Gesetzgeber durch den Begriff "unbefugt" in den Tatbestand der Steuergeheimnisverletzung aufgenommen habe. Nur mit dieser rechtlichen Einordnung sei dem § 22 Abs. I AO Genüge getan, da anderenfalls auch in jeder befugten Offenbarung eine tatbestandsmäßige Verletzung des Steuergeheimnisses [4] läge. Hierbei wird m. E. ver-

---

1) So Schmidt S. 48 ff., Troeger-Meyer S. 205, Terstegen S. 129, Suhr Anm. 73 S. 118, Fütterer S. 56, Pfäffle S. 79, RGSt 72/86, RG RStBL 38/281, Spohr Steuergeheimnis S. 15, Pfaff DÖV 71/621, incidenter Lohmeyer GA 68/207 (212) aber unklar, er spricht auch von Rechtfertigungsgründen.

2) Abweichend jetzt Suhr NWB F. 13/387 (442); Höppner StuW 69/211; Koch-Wolter S. 41; Stakemann S. 59; Leise S. 17; Tipke-Kruse Anm. 10 zu § 22; FranzenGast Anm. 34 zu § 400; ohne Stellungnahme Kühn, Becker-Riewald-Koch, Spanner in Hübschmann-Hepp-Spitaler; vgl. auch d. h. M. zu § 300 StGB: Welzel S. 316; Dreher Anm. 4 A zu § 300; Lackner-Maassen Anm. 5 zu § 300; Maurach BT 1964 S. 167; Bockelmann S. 40; Schönke-Schröder Anm. 8 zu § 300; Geerds GA 1954/263 (265).

3) Bzw. des Inhalts von Verhandlungen in Steuersachen oder die Verwertung von Betriebs- oder Geschäftsgeheimnissen.

4) Vgl. Schmidt S. 48 ff. (50), der um seine Ansicht zu begründen sogar das Gesetz falsch zitiert: § 22 Abs. II AO beginnt nicht mit den Worten: "Eine Verletzung des Steuergeheimnisses liegt vor" sondern "Einer Verletzung des Steuergeheimnisses macht sich s c h u l d i g".

kannt, daß § 22 Abs. I nur ein programatisch vorangestellter Satz ist [1], der nicht geeignet ist den gesetzlichen Tatbestand der Steuergeheimnisverletzung zu erweitern. Außerdem ist m.E. die Prämisse, die Offenbarung der Verhältnisse eines Steuerpflichtigen sei als solche wertfrei, unrichtig [2]. Der Unwert der Offenbarung amtlich erworbener Kenntnisse von den Verhältnissen des Steuerpflichtigen liegt in der Verschärfung [3] des ursprünglichen Eingriffs in die Handlungsfreiheit des Steuerpflichtigen und der unzumutbaren Zweckentfremdung finanzbehördlicher Informationsmöglichkeiten. Das Wissen um die Verhältnisse des Steuerpflichtigen einschließlich seiner Betriebs- oder Geschäftsgeheimnisse, das im wesentlichen nur mit Hilfe der steuerrechtlichen Offenbarungspflichten sowie der Befugnisse der Finanzbehörden erschlossen worden ist, wird Zwecken nutzbar gemacht für die diese Pflichten und Befugnisse nicht geschaffen worden sind [3].

Dieses prinzipielle Unwerturteil gilt für alle in § 22 AO erfaßten Offenbarungen, ohne daß die besondere Feststellung des Unwertgehaltes aufgrund anderer Umstände noch notwendig ist.
Dies trifft auch für § 22 Abs. II Zif. 2 zu, jedoch mit der Besonderheit, daß hier der Unwertgehalt aus der potentiellen Beeinflussung der Verhandlungsteilnehmer und deren Auswirkung auf eine gleichmäßige und gerechte Besteuerung kommt.
"Unbefugt" ist daher nur ein besonderer, an sich nicht notwendiger [4] Hinweis [5], daß eine schuldhafte Verletzung des Steuergeheimnisses nur vorliegen kann, wenn die tatbestandsmäßige Handlung nicht gerechtfertigt ist. "Unbefugt" entspricht dem Begriff "rechtswidrig" [6]. Für § 300 StGB, der sich im Aufbau weitgehend mit § 22 und § 400 AO deckt, ist dies inzwischen allgemein anerkannt [7].

---

1) Was allerdings Schmidt S. 49 selbst anerkennt.
2) Vgl. hierzu § 5 Abs. I RegEntAO 74.
3) Koch-Wolter S. 51 ff.; Höppner StuW 69/211.
4) Und deshalb in § 5 Abs. I RegEntAO 74 entfallener.
5) Vgl. BGHSt 2/194 (195), der in ähnlichem Zusammenhang vom "allgemeinen Verbrechensmerkmal" spricht.
6) In § 5 RegEntAO 74 kann "zulässig" mit "gerechtfertigt" gleichgesetzt werden.
7) Die Gegenmeinung verweist für § 300 StGB auf OLG Köln MDR 62/591 = NJW 62/686, die jedoch ein Einzelfall blieb und ausserdem nur bedingt verwertbar ist, da sie "unbefugt" mit "ohne Einwilligung" gleichsetzt. Vgl. auch die klärende Untersuchung von Geerds GA 1954/262.

In der Sache selbst kommen beide Meinungen zu fast gleichen Ergebnissen. Die praktische Auswirkung der Einordnung von "unbefugt" als Zeichen der Rechtswidrigkeit liegt im wesentlichen in der strafrechtlichen Irrtumslehre [1].
Liegt ein Rechtfertigungsgrund vor, so ist die Offenbarung bzw. Verwertung befugt. Ein Verstoß gegen das Steuergeheimnis scheidet damit aus. Dies sagt jedoch nichts darüber aus, ob eine Mitteilung gegen das Amtsgeheimnis [2] verstößt oder ob ein Anspruch auf Auskunftserteilung besteht. Letzteres beurteilt sich nach Sonderbestimmungen bzw. dem allgemeinen Steuerverwaltungsrecht. Sehr weitgehend wird hier die Selbstbindung der Finanzbehörden aus dem Gedanken des Art. 3 GG zu berücksichtigen sein [3].

8. Rechtfertigungsgründe 8

Die Offenbarungs- und Verwertungsbefugnis liegt vor, wenn die aus der Tatbestanderfüllung fließende Unrechtsindikation durch einen Rechtfertigungsgrund aufgehoben wird. Solche Rechtfertigungsgründe sind wegen der Einheit der Rechtsordnung dem gesamten Recht zu entnehmen. Es finden hier sämtliche strafrechtlichen Rechtfertigungsgründe Eingang [4]. Im Laufe der Zeit haben sich in

---

1) Vgl. hierzu die Anm. von Dreher MDR 62/592.

2) Vgl. o. S. 40.

3) Vgl. BVerwG NJW 61/137; BFH BStBl 1966/145; Wolff I § 24 II d 4, 31 II d 2; außerdem den sog. Popitz-Erlaß v. 9. 11. 1923, der unter III u. a. ausführt: "Bei Anträgen ... auf Gewährung von Unterstützungen oder Vergünstigungen anderer Art z. B. Stipendien, Erziehungsbeiträgen, Schulgeldermäßigungen und bei sonstigen auf Inanspruchnahme öffentlicher Fürsorge gerichteten Anträgen werden Bedenken gegen die Erteilung von Auskünften, sofern der Steuerpflichtige zustimmt, im allgemeinen nicht geltendzumachen sein".
Auf die Frage der Auskunftsverpflichtung der Finanzämter kann hier nicht weiter eingegangen werden. Gegenstand der Arbeit ist lediglich die Zulässigkeit von Auskünften im Hinblick auf das Steuergeheimnis.

4) Vgl. insb. Stakemann S. 57 ff., 112 ff. sowie § 391 Abs. II AO.

der Praxis drei große Rechtfertigungskomplexe herauskristallisiert: Einwilligung der durch § 22 geschützten Personen, positive gesetzliche Sonderregelung und zwingendes öffentliches Interesse [1]. Im Hinblick auf die verfassungsrechtliche Bedeutung sind insbesondere die gesetzlichen Sonderregelungen und das zwingende öffentliche Interesse hervorzuheben.

Oben wurde bereits dargelegt, daß das Steuergeheimnis einen schon in der Verfassung enthaltenen Rechtsgedanken verkörpert. Soweit dies der Fall ist, lassen sich seine Grenzen in der Regel im Wege der Verfassungsinterpretation auffinden. Untersagt die Verfassung eine bestimmte Offenbarung wegen eines unrechtmäßigen Eingriffes in den grundrechtlich geschützten Bereich des Steuerpflichtigen oder anderer Personen, so kann diese Offenbarung nur dann gerechtfertigt, d. h. befugt sein, wenn ein besonderer Rechtfertigungsgrund gegeben ist, der geeignet ist, das öffentlichrechtliche Rechtswidrigkeitsurteil im Rahmen der strafrechtlichen Rechtswidrigkeit zu verdrängen. Dies kann dann der Fall sein, wenn die persönliche Situation des offenbarenden Amtsträgers für die strafrechtliche Würdigung Bedeutung erlangt. Hier zeigt sich wieder der Dualismus des Steuergeheimnisses, das zugleich öffentlichrechtliches Rechtsinstitut und Vergehenstatbestand ist. Eine aufgrund einer Notwehrsituation (denkbar z. B. bei Angriffen auf die Ehre eines Amtsträgers [2]) gerechtfertigte Offen-

---

1) Vgl. Spanner in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 36 zu § 22; Tipke-Kruse Anm. 12 ff. zu § 22; Becker-Riewald-Koch Anm. 4 zu § 22; Koch-Wolter S. 42; Pfaff DÖV 71/622; aufschlußreich ist auch die sehr ähnliche Regelung des Steuergeheimnisses in Österreich. § 251 Abs. 3 Finanzstrafgesetz lautet: "Die Preisgabe von Verhältnissen oder Umständen ist befugt, wenn ihr der zustimmt, dessen Interessen geschützt werden sollen, wenn eine gesetzliche Verpflichtung zur Preisgabe besteht oder wenn sie im zwingenden öffentlichen Interesse gelegen ist. Vor der Entscheidung, ob die Preisgabe im zwingenden öffentlichen Interesse gelegen war, hat das Gericht das Bundesministerium für Finanzen zu hören". Diese drei Rechtfertigungskomplexe finden sich auch in § 5 Abs. II RegEntAO 74, vgl. Zif. 3, 4, 6. Darüber hinaus sind noch vier weitere Rechtfertigungsgründe aufgestellt die jedoch mit Ausnahme der Zif. 7 nur gesetzlich hervorgehobene Fälle des zwingenden öffentlichen Interesses sind.

2) Vgl. die Beispiele bei Stakemann S. 112 ff.; vgl. auch § 5 Abs. II Zif. 5 RegEntAO 74.

barung ist befugt, auch wenn sie einen verfassungsrechtlichen Verstoß beinhaltet [1].

Im Folgenden wird auf eine Berücksichtigung der persönlichen Situation des offenbarenden Amtsträgers [2] verzichtet, da hieraus keine Erkenntnisse für die Einwirkung der Verfassung auf die Offenbarungsbefugnis i. S. d. § 22 AO zu gewinnen sind. In der Praxis sind die Fälle eines persönlichen Rechtfertigungsgrundes des offenbarenden Amtsträgers bedeutungslos.

Einwilligung 8. 1

Eine Einwilligung kann nur insoweit rechtfertigend wirken, als der Verletzte zur Einwilligung befugt ist. Aus strafrechtlicher Sicht ist dies der Fall, wenn die Strafnorm durch ein mangelndes Interesse des Staates gekennzeichnet ist, also eine oder mehrere Einzelpersonen Träger des Schutzobjektes sind und nicht der Staat selbst oder die Allgemeinheit [3]. Dieser Gedanke steht mit keinerlei öffentlich rechtlichem Grundsatz im Widerspruch und kann daher im Rahmen des Steuergeheimnisses übernommen werden.

---

1) Vielfach, insb. im Rahmen des Art. 2 Abs. I GG lassen sich diese Situationen auch im Rahmen der verfassungsrechtlichen Interpretation berücksichtigen, immer wird dies jedoch nicht gelingen (z. B. bei Art. 14 GG). Dies übersieht m. E. Höppner, wenn er meint: "Soweit das Steuergeheimnis einen bereits in der Verfassung enthaltenen Rechtsgedanken verkörpert, sind die Grenzen allein im Wege der Verfassungsinterpretation auffindbar und alle dem auf diese Weise erzielten Ergebnis evtl. entgegenstehenden Bestimmungen der AO und anderer Gesetze verfassungswidrig." StuW 69/210.

2) Die vorliegenden Untersuchungen über das Steuergeheimnis gehen hierauf nur ein, soweit sie § 22 AO in erster Linie als Straftatbestand auffassen, z. B. Stakemann und Fütterer. Den strafrechtlichen Gesichtspunkt vernachlässigen völlig: Leise, Koch-Wolter, Mattern, Pfäffle, Schmidt, Tipke-Kruse, Becker-Riewald-Koch und Spanner in Hübschmann-Hepp-Spitaler.

3) Vgl. Geerds GA 1954/262 (263).

8. 11 Für die Fälle des § 22 Abs. 1 Zif. 1 AO ist allein der Steuerpflichtige Träger des Schutzes, nur sein Geheimhaltungsinteresse bzw. seine Handlungsfreiheit ist durch Zif. 1 gesichert. Das Interesse des Staates bzw. der Allgemeinheit ist mittelbar [1] und erschöpft sich im psychologischen Anreiz zur freiwilligen Mitarbeit des Steuerpflichtigen [1]. Dies ist bereits in der Einwilligung des Steuerpflichtigen berücksichtigt [2]. In einem Fall des § 22 Abs. II Zif. 1 können sich daher die Finanzbehörden gegenüber dem jeweiligen Steuerpflichtigen nicht auf das Steuergeheimnis berufen [3]. Praktisch bedeutsam ist besonders der häufige Fall einer vom Steuerpflichtigen beantragten steuerlichen Unbedenklichkeitserklärung [4].

8. 12 Ähnlich ist die Sachlage für die Rechtfertigung einer Verwertung i. S. d. § 22 Abs. II Zif. 3 [5]. Schutzobjekt ist hier das Geschäfts- oder Betriebsgeheimnis, dessen Träger der jeweilige Inhaber [6] des Betriebes bzw. Geschäftes ist. Das staatliche Interesse am Verwertungsverbot ist mittelbar und reicht nicht weiter als der Schutzwille des Geheimnisträgers.
Die Einwilligung des Steuerpflichtigen bzw. Geheimnisträgers in eine Offenbarung bzw. Verwertung wirkt daher sowohl für § 22 Abs. II Zif. 1 als auch für Zif. 3 rechtfertigend.

8. 13 Nicht so klar ist dies im Rahmen des § 22 Abs. II Zif. 2. Wie oben dargelegt erfaßt dieser Tatbestand nur insoweit den Inhalt von Verhandlungen in Steuersachen, als es sich nicht um Verhältnisse des Steuerpflichtigen handelt. Er ist nur nach dem Willen des Gesetzge-

---

1) Vgl. o. S. 35 ff.

2) A. A. müssen konsequenterweise die in Anm. 2 auf S. 37 Genannten sein. Vgl. Koch-Wolter S. 62; Mattern S. 39; Becker-Riewald-Koch S. 117; Tipke-Kruse Anm. 13 zu § 22; Spanner in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 63 zu § 22 sowie Felmy FR 60/337, Meßmer DStRu 56/315.

3) Vgl. BFHE 89/113, der allerdings im Hinblick auf Zif. 2 zu weit geht, wenn er ausführt, es gäbe kein Steuergeheimnis gegen den Willen des Steuerpflichtigen.

4) Vgl. u. S. 80.

5) Dies gilt auch für § 5 Abs. II RegEntAO 74.

6) Bei Gesellschaften richtet sich die Einwilligungsbefugnis nach der Vertretungsmacht.

bers zum Fall des Steuergeheimnisses erklärt, sein Zweck ist jedoch nicht die Begrenzung des staatlichen Eingriffs in die Sphäre des Steuerpflichtigen und dessen Schutz, sondern die Sicherung des von sachfremden Erwägungen freien Ablaufs der Verhandlungen in Steuersachen. Wegen der potentiellen Gefahr einer Beeinflussung der Verhandlungsteilnehmer und mit Rücksicht auf die Rechtssicherheit [1] soll der Inhalt der Verhandlungen in Steuersachen nicht bekannt werden. Vorrangiges Schutzobjekt ist das Interesse an einer gleichmäßigen und gerechten Besteuerung. Träger dieses Interesses ist die Allgemeinheit bzw. der Staat [2]. Die Verhandlungsteilnehmer sind nur mittelbar geschützt [3]. Weder diese noch der Steuerpflichtige [4] können daher eine Offenbarung i. S. d. Zif. 2 durch Einwilligung rechtfertigen.

Schwieriger ist zu entscheiden, ob die für die Wahrung öffentlicher Belange zuständige Stelle rechtfertigend einwilligen kann [5]. Eine solche Stelle ist einheitlich nicht feststellbar. Sie müßte sich nach den Teilnehmern und der Art der Verhandlung bestimmen [6]. Aber selbst wenn eine solche Stelle aufgefunden ist, kann diese nicht frei über die Abgabe ihrer Einwilligung entscheiden. Sie hätte vielmehr die sich entgegenstehenden öffentlichen Belange abzuwägen. Rechtfertigungsgrund wäre nicht mehr die Einwilligung, sondern das überwiegende bzw. zwingende öffentliche Interesse an der Offenbarung. Deshalb scheidet die Einwilligung als Rechtfertigungsgrund für Offenbarungen im Rahmen des § 22 Abs. II Zif. 2 generell aus [7].

---

1) Z. B. bei Bekanntwerden eines knappen Abstimmungsergebnisses oder sonstiger Meinungsverschiedenheiten.

2) Schmidt S. 12, 53; RFHE 26/52.

3) A. A. Schmidt S. 13, der den Schutz gleichermaßen auf die Verhandlungsteilnehmer und die öffentlichen Interessen ausdehnt, ebenso Pfäffle S. 38, ähnlich Koch-Wolter S. 29.

4) Hier richtet sich das Steuergeheimnis manchmal gerade gegen den Steuerpflichtigen. Die Grenze liegt beim Anspruch auf rechtliches Gehör.

5) Bejahend Schmidt S. 54 mit nicht ganz richtiger Berufung auf Mattern S. 38 Fußn. 51.

6) Schmidt S. 54 läßt diese Frage ungeklärt, ebenso § 5 Abs. 2 Zif. 4 RegEntAO 74.

7) A. A. die h. M., vgl. Koch-Wolter S. 63, die jedoch auf S. 69 zugestehen, daß die Verwaltung ihre Entscheidung nur am öffentlichen Interesse orientieren darf.

8. 14 Soweit die Einwilligung in den Fällen der Zif. 1 und 3 rechtfertigend wirken soll, muß sie bei der Offenbarung vorliegen [1]. An irgendeine Form ist sie nicht gebunden [2], sie kann auch konkludent erteilt werden, es dürfen jedoch keine Zweifel bestehen. Die im Strafrecht geltenden Grundsätze [3] sind anwendbar. Selbverständlich kann die Einwilligung inhaltlich beschränkt werden, ihre rechtfertigende Wirkung ist dann entsprechend begrenzt. Die Einwilligung ist unbeachtlich und wirkt nicht rechtfertigend, wenn der Einwilligende nicht die Fähigkeit hatte, die Bedeutung seines Geheimhaltungsinteresses und seines Verzichts auf Rechtsschutz zu erkennen [4]. Das gleiche gilt, wenn die Offenbarung trotz Einwilligung gegen die guten Sitten verstößt [5] oder die Menschenwürde irgendeines betroffenen antastet [3]. Diese Fälle sind sicher Ausnahmen, in Extremfällen aber immerhin denkbar. Art. 1 Abs. I GG bildet bei Vorliegen einer sonst rechtfertigenden Einwilligung die einzige verfassungsrechtliche Grenze, jenseits der eine Offenbarung unbefugt ist.
Keine Rolle spielen dagegen die Motive, die zur Abgabe der Einwilligungserklärung führen. Nicht selten kommt diese unter beträchtlichem Druck zustande. Besonders häufig sind diese Fälle bei den sog. steuerlichen Unbedenklichkeitsbescheinigungen, die von Privatfirmen oder Behörden oft als Voraussetzung für eine Auftragserteilung verlangt werden, um sich über Leistungsfähigkeit und Zuverlässigkeit ihres Partners zu informieren. Ob gerade Behörden sich bei diesem Verlangen rechtmäßig verhalten, kann hier dahinstehen [7]. Auch wenn das Verlangen rechtswidrig ist, so erstreckt sich dies nicht auf die Erteilung der Auskunft an den Steuerpflichtigen. Dem Steuergeheimnis unterliegen nur die in § 22 AO aufgeführten Personen, das sind die, die mit dem Wissen aus den finanzamtlichen Quellen in Berührung kommen. Für andere Personen oder Behörden ist § 22 AO

---

1) Koch-Wolter S. 66.
2) Koch-Wolter S. 65.
3) Baumann § 21 Abs. II 4, § 5 Abs. II Zif. 7 RegEntAO 74 enthält einen Fall der mutmaßlichen Einwilligung.
4) Vgl. im einzelnen Baumann § 21 II 4; BGHZ 29/33.
5) Vgl. § 226 a StGB als allgemeinen Rechtsgedanken, Maurach § 28 I 4 BT 1965 § 28 I 4, Mezger-Blei S. 126 ff.
6) Was durch die Einwilligung meist ausgeschlossen wird.
7) Befürwortend Mattern u. Kalbhenn DStZ A 51/19 bzw. 53/102, abl. Klein vgl. Schmidt S. 61.

irrelevant. Eine Verletzung des Steuergeheimnisses [1] kann niemals darin liegen, daß der Steuerpflichtige von irgendeiner Behörde veranlaßt oder gezwungen wird, seine steuerlichen Verhältnisse zu offenbaren [2] bzw. entsprechende finanzamtliche Bescheinigungen vorzulegen.

Positive gesetzliche Sonderregelung 8. 2

Eine Reihe von Rechtsvorschriften [3] bestimmen, daß die Finanzämter an andere Stellen Auskünfte [4] zu erteilen haben. Ein Großteil dieser Vorschriften wurde in neuerer Zeit geschaffen. Soweit es sich bei diesen Auskünften um eine Offenbarung der Verhältnisse eines Steuerpflichtigen bzw. des Inhalts von Verhandlungen in Steuersachen handelt, stellt sich die Frage, ob hierdurch das Steuergeheimnis verletzt wird. Dies ist nicht der Fall, wenn aufgrund der jeweiligen Bestimmung eine Befugnis i. S. d. § 22 AO besteht und die Offenbarung deshalb gerechtfertigt ist. Zu untersuchen sind die Anforderungen, denen eine gesetzliche Sonderregelung genügen muß, um eine tatbestandsmäßige Steuergeheimnisverletzung zu rechtfertigen. 8. 21

Die gesetzliche Rechtfertigung einer durch Bundesgesetz [5] mit Strafe bedrohten Handlung kann nur durch eine im Rang mindestens gleichwertige Norm erfolgen [6]. Bundesverordnungen und das ge- 8. 22

---

1) Wohl aber des Übermaßverbotes.

2) A. A. BayVGH n. F. 1/38 = StuW 48/17: die Stadt München hatte die Ausgabe von Lebensmittelkarten von der Angabe bestimmter steuerlicher Daten abhängig gemacht. Der BayVGH hielt dies wegen eines Verstoßes gegen § 22 AO für unzulässig. Ähnlich auch OLG Köln NJW 53/1846.

3) Vgl. die Zusammenstellung bei Spanner in HHSp Anm. 43 ff. zu § 22 und BR-Drucks. 23/71 S. 101.

4) Zur Verwertungsbefugnis besteht keine gesetzliche Sonderregelung.

5) Vgl. o. S. 34.

6) Gesetz in § 5 Abs. II Zif. 3 RegEntAO 74 bedeutet Bundesgesetz. Zif. 3 ist im Rahmen der legislativen Dispositionsfreiheit selbverständlich und deshalb überflüssig. A. M. Erl. Nordrhein-Westfalen v. 2. 10. 67 StEK AO § 22 Nr. 36.

samte materielle Landesrecht können für § 22 Abs. II AO keine bindende Befugnisregelung treffen [1]. Eine Ausnahme besteht nur für RVO insoweit, als das ermächtigende Bundesgesetz bereits eine von § 22 AO abweichende Entscheidung getroffen hat [2]. Dann ist es aber im Grunde das ermächtigende Bundesgesetz und nicht die ausführende RVO, das die Rechtfertigung bewirkt [3].
In formeller Hinsicht kann nur ranggleiches und ranghöheres Recht das Steuergeheimnis beschränken.

8. 23 Durch Auslegung der Bestimmungen unter Berücksichtigung der Funktion des Steuergeheimnisses muß sich zweifelsfrei ergeben, daß eine Einschränkung des Steuergeheimnisses Gegenstand der Vorschrift ist.

Dem Steuergeheimnis unterliegen anders als dem Amtsgeheimnis auch Auskünfte an Behörden. Vorschriften, die als Normierung der allgemeinen Amts- und Rechtshilfepflicht anzusehen sind, konstituieren daher keine Offenbarungsbefugnis [4]. Anders zu beurteilen sind Bestimmungen, die den inneren, verfassungsrechtlichen Aufbau des Staates betreffen. Soweit ein verfassungsrechtliches Weisungsrecht besteht, muß den Weisungsberechtigten auch die entsprechende Informationsmöglichkeit gegeben werden. Art. 85 Abs. III und IV sowie Art. 108 Abs. IV GG gehen daher dem Steuergeheimnis vor [5].

---

1) Tipke-Kruse Anm. 12 zu § 22; Koch-Wolter S. 46 ff.; deshalb auch durch LandesVO keine Verpflichtung der Finanzämter zur Herausgabe ihrer Kaufpreissammlungen an die gem. § 117 BBauG gebildeten Gutachterausschüsse, vgl. Becker-Riewald-Koch Anm. 12 zu § 22, Kohlrust BB 62/168; insoweit § 22 AO als teilweise landesrechtlich weitergeltend angesehen wird, muß konsequenterweise auch ein Landesgesetz genügen, Becker-Riewald-Koch Anm. 4 zu § 22; - a. A. Gülow, der auch eine interne Verwaltungsanweisung genügen läßt.

2) BRK Anm. 4 zu § 22; Koch-Wolter S. 47; § 124 Abs. II RegEntAO 74, § 12 Zif. 5 Ind. u. Handelskammern Gesetz BGB! 1956 I S. 920.

3) Vgl. Koch-Wolter S. 48.

4) H. M. vgl. Schmidt S. 68, Leise S. 18, Koch-Wolter S. 53, Mattern BB 55/645; z. B. § 35 GG, §§ 161 StPO, 35 OWiG, 2 FGG, 115 RVO.

5) Vgl. Leise S. 18, Koch-Wolter S. 46.

Nicht zum Bereich der unmittelbar rechtfertigenden Normen gehören dagegen die Bestimmungen, die lediglich incidenter eine Offenbarung voraussetzen oder erfordern und die ohne eine solche Offenbarung sinnlos bzw. leerlaufig sind. Diese Bestimmungen können allenfalls mittelbar rechtfertigend wirken indem sie ein zwingendes öffentliches Interesse an der Offenbarung begründen [1] oder einen klaren gesetzgeberischen Willen erkennen lassen.

Materiell-verfassungsrechtliche Grenzen positivgesetzlicher Sonder- 8. 24
regelungen zu § 22 Abs. II Zif. 1 AO

Bisher wurden die eher formalen Anforderungen an gesetzliche Sonderregelungen behandelt. Aus der verfassungsrechtlichen Gewährleistung des Steuergeheimnisses ergeben sich aber noch weitere Einschränkungen materieller Art. Zur Einschränkung des Steuergeheimnisses i. S. d. § 22 Abs. II Zif. 1 AO genügt die eindeutig gesetzlich niedergelegte Absicht des Gesetzgebers allein nicht. Die entsprechende Sonderregelung muß dem ranghöheren Recht, d. h. dem Grundgesetz, entsprechen, anderenfalls ist sie unwirksam bzw. wirkt nicht rechtfertigend, je nach dem, ob eine verfassungskonforme Auslegung möglich ist. Diese ist geboten, solange der Zweck des Gesetzes nicht verändert wird und die verfk. Auslegung mit dem Wortlaut vereinbar ist [2].

Jede Behörde, die von den Finanzämtern Auskünfte über die Ver- 8. 24 1
hältnisse eines Steuerpflichtigen erbittet und erhält, bedient sich indirekt der finanzamtlichen Ermittlungsrechte.
Die finanzamtliche Offenbarung greift in die Handlungsfreiheit des Steuerpflichtigen ein [3]. Ein Gesetz, das Offenbarungen anordnet und damit rechtfertigt, muß deshalb dem Art. 2 Abs. I 2. Halbs. GG entsprechen, d. h. es muß insb. Teil der verfassungsmäßigen Ord-

---

1) Die Abgrenzung ist im einzelnen fließend, da es sich um einen zusammengehörigen Komplex handelt, wird er insgesamt u. S. 101 ff. besprochen.

2) Vgl. hierzu Schack-Michel "Die verfassungskonforme Auslegung" JuS 61/217 ff.; Bender MDR 59/441; Nipperdey Grundrechte II S. 24; daran ändert auch § 5 Abs. II Zif. 3 RegEntAO 74 nichts.

3) Vgl. o. S. 52 ff.

nung sein. Als solches darf es dem Übermaßverbot nicht widersprechen [1]. Die durch das Gesetz ermöglichte finanzamtliche Mitteilung muß das erforderliche und geeignete Mittel zur Erreichung des gesetzgeberischen Zieles sein und darf hierzu nicht außer Verhältnis stehen, d. h. es darf für den Betroffenen keine zum verfolgten Zweck unverhältnismäßigen Nachteile auslösen [2].
Dabei ist anzuerkennen, daß insb. bei der Beurteilung der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinn dem Gesetzgeber ein Ermessensspielraum [3] zur Verfügung steht. Dieser Ermessensspielraum ist im einzelnen umstritten und schwer bestimmbar, sicher jedoch durch die verfassungsrechtlichen Wertentscheidungen begrenzt.
Entscheidender Gesichtspunkt zum Übermaßverbot ist die Erkenntnis, daß die beim Finanzamt anfragende Stelle jeweils an den finanzamtlichen Ermittlungsrechten partizipiert und diese Rechte damit in ihr Verhältnis zum jeweiligen Steuerpflichtigen verlagert werden.

8. 242 Überprüfung der wichtigsten gesetzlichen Sonderregelungen

8. 2421 Untersucht man die bestehenden Gesetze [4], die die Finanzbehörden zu Auskünften ermächtigen, so fällt besonders die Gruppe der Vorschriften ins Auge, die die entsprechenden Informationen zur Bestimmung eines steuerfremden öffentlich-rechtlichen Anspruchs des Pflichtigen auf diese Weise beschaffen. Es sind dies die Auskunftsansprüche nach dem Bundessozialhilfegesetz [5], dem Unterhaltssicherungsgesetz [6], dem Wohngeldgesetz [7], dem Kindergeldkassengesetz [8], dem Bundeskindergeldgesetz [9], dem Ausbildungsförderungs-

---

1) Vgl. o. S. 52 ff.
2) Vgl. o. S. 50 ff.; v. Krauss S. 14; Lerche S. 19; Tipke S. 20.
3) Ausdrücklich für Art. 2 Abs. I i. V. m. dem Übermaßverbot BVerfGE 20/150(162); vgl. auch Lerche S. 86 ff., 348.
4) Vgl. die Zusammenstellung in BR-Drucks. 23/71 S. 101 und bei Spanner in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 44 zu § 22 sowie Karwatzki-Leise NWB F. 2/1819.
5) § 117 BSHG BGBl 69 I/1688.
6) § 21 Abs. III USG BGBl 61/I/661.
7) § 32 Abs. I WohngG BGBl 65 I/177.
8) § 23 Abs. II KGKG BGBl 61 I/1001.
9) § 19 Abs. II BKG BGBl 64 I/265.

gesetz [1] und dem Arbeitsförderungsgesetz [2] [3]. Die jeweiligen steuerfremden Ansprüche des Steuerpflichtigen richten sich alle in erster Linie nach seinen Vermögens- und Einkommensverhältnissen, die der zuständigen Stelle gegenüber zu offenbaren er sowieso verpflichtet ist [4]. Entsprechendes gilt für evtl. andere beteiligte Personen [5].

Schon aus diesem Grund ist die Auskunftsverpflichtung der Finanzämter kein außer Verhältnis stehender Eingriff. Dies gilt auch für die anderen irgendwie rechtlich verpflichteten [6] und deshalb beteiligten Personen. Die Weitergabe ihrer Einkommens- und Vermögensverhältnisse an eine ebenfalls zum Schweigen verpflichtete Behörde [7] stellt für sie keinen Nachteil dar, der zum Gesetzesziel, das sind soziale Sicherung der Angehörigen, Ausschaltung der Betrugsgefahr und Verfahrensvereinfachung außer Verhältnis steht. Die einzelnen gesetzlichen Bestimmungen halten sich ausdrücklich an den Grundsatz der Erforderlichkeit. Die Einkommens- und Vermögensverhältnisse sind jeweils nur insoweit bekanntzugeben, als sie zur Bestimmung der steuerfremden Ansprüche "erforderlich" sind [8].

---

1) § 32 Abs. III AusbFG BGBl 69/I/1719.

2) § 144 Abs. II AFG BGBl 69 I/582.

3) Ähnlich auch für den Genehmigungsanspruch § 78 Abs. II GkraftverkG und § 25 Abs. III PersbfordG, wo ich allerdings nicht der Meinung bin, daß die Erfüllung steuerrechtlicher Verpflichtungen ein geeigneter Zuverlässigkeitsmaßstab zur Güter- und Personenbeförderung ist. Insoweit ist jedoch der gesetzgeberische Ermessensspielraum anzuerkennen. Zum Honnefer-Modell vgl. Vfg. OFD Bremen StEK AO § 22 Nr. 19.

4) Vgl. §§ 115 BSHG, 20 USG, 32 Abs. II WohngG, 21 Abs. III KGKG, 31 Abs. III AusbFG, 142 Abs. I, 144 Abs. I AFG.

5) Z. B. §§ 116 BSHG, 18 Abs. III BKG.

6) Insb. die Unterhaltsverpflichteten, z. B. § 144 Abs. II AFG.

7) § 22 Abs. II Zif. 1 AO, verlängerter Schutz des Steuergeheimnisses!

8) § 19 Abs. II BKG lautet z. B.: "Die Finanzbehörden haben den Arbeitsämtern die Auskünfte zu erteilen, die für die Ermittlung des Jahreseinkommens nach § 4 erforderlich sind". Vgl. Wickenhagen-Krebs Anm. 10 zu § 19.

Die genannten Bestimmungen wirken daher im Rahmen des § 22 AO rechtfertigend.

8. 2422 Eine weitere Gruppe gesetzlicher Auskunftsverpflichtungen der Finanzbehörden sind in den Bestimmungen der Kostenordnung bzw. des Gerichtskostengesetzes, die die Mitteilung von Grundstückseinheitswerten als Grundlage der Kostenfestsetzung zum Gegenstand haben, enthalten [1]. Da die Rechtsverhältnisse um Grundstücke wegen der Publizität des Grundbuches schon weitgehend der Privatsphäre des Eigentümers entzogen sind [2] und sich die Einheitswerte großteils aufgrund der im Grundbuch aufgeführten Daten oder sonst bekannter Tatsachen [3] errechnen, ist die Mitteilung des Einheitswertes ein kaum meßbarer Eingriff in die Sphäre des Steuerpflichtigen. Das öffentliche Interesse an einer einheitlichen Kostenfestsetzung steht daher zu dem, dem Steuerpflichtigen evtl. erwachsenden kleinen Nachteilen, nicht außer Verhältnis.
Der Grundsatz der Erforderlichkeit ist gewahrt durch die Einschränkung, daß das Finanzamt erst dann um Auskunft ersucht werden darf, wenn der Einheitswert nicht anderweitig nachgewiesen wird.

8. 2423 Ebenso ist § 125 a Abs. II FGG verfassungsrechtlich unbedenklich. Aus Gründen der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit [4] besteht ein starkes öffentliches Interesse an der korrekten Führung des Handelsregisters. Auskünfte der Steuerbehörden stehen daher, "soweit sie zur Verhütung unrichtiger Eintragungen im Handelsregister sowie zur Berichtigung und Vervollständigung des Handelsregisters benötigt werden" [5] mit dem Übermaßverbot in Einklang.

---

1) Vgl. §§ 19, 26, 141, 159 KostO, 60 GKG, auch 189 d Abs. IV AO und § 17 des Gesetzes über das gerichtliche Verfahren in Landwirtschaftssachen BGBl 53 I/667.

2) Es war deshalb auch umstritten, ob der Grundstückseinheitswert zu den Verhältnissen eines Steuerpflichtigen gehört bzw. offenbart werden kann. Vgl. Koch-Wolter S. 24 Fußn. 91 mit weiteren Nachweisen; klarstellend §§ 19 Abs. II Zif. 2 KostO, 60 Abs. II Zif. 3 GKG, die sonst überflüssig wären.

3) Z. B. Bebauung vgl. §§ 19 - 109 BewG.

4) Z. B. wegen §§ 5, 15 HGB.

5) Vgl. § 125 Abs. II S. 1 FGG; gem. § 125 Abs. II S. 2 unterliegen die Auskünfte nicht der Akteneinsicht.

Das gilt auch für § 8 Abs. II Kreditwesengesetz [1]. Die BRD ist ein Industriestaat, in dem das Kreditwesen ein wesentlicher Faktor des Wirtschaftslebens [2] und damit des Gemeinwohls ist. Ein betrugsfreier und funktionierender Kreditapparat hat für die Allgemeinheit eine erhebliche Bedeutung. Deshalb unterliegen die Kreditinstitute einer strengen Aufsicht durch das Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen, dem zur Erfüllung seiner Aufgaben finanzamtsähnliche Ermittlungsrechte zustehen [3]. 8. 2424
Die Befugnis der Finanzämter, an das Bundesaufsichtsamt Mitteilungen über Steuerstrafverfahren gegen Geschäftsleiter [4] von Kreditinstituten zu machen, bedeutet nur einen geringen zusätzlichen Eingriff, der verfassungsrechtlich unbedenklich ist.

Schwieriger ist diese Frage für § 9 a des 1. Wohnungsbaugesetzes [5] und § 94 a des 2. Wohnungsbaugesetzes [6] zu entscheiden. Nach diesen Bestimmungen hat der Mieter einen Auskunftsanspruch gegenüber dem Finanzamt hinsichtlich der vom Hauseigentümer in Anspruch genommenen Grundsteuervergünstigung. Ursprünglich hing von der tatsächlichen Inanspruchnahme der Grundsteuervergünstigung die Geltung eines Großteils des Mieterschutzgesetzes ab [7]. Für die Mieter war damals von entscheidender Bedeutung, eine zuverlässige Auskunft zu erhalten, ob die Grundsteuervergünstigung 8. 2425

---

1) BGBl 61 I/881, vgl. dazu Erl. Bremen v. 11. 5. 65 StEK AO § 22 Nr. 18.
2) Vgl. Der Spiegel 1971 Nr. 4 S. 38 ff. "Die Macht der Banken".
3) Vgl. §§ 13 - 16, 24, 26, 28, 30, 40!, 49, 50 KreditwG sowie die Diss. von M. Guth.
4) Bzw. gegen Personen, die das Vergehen als Bedienstete von Kreditinstituten begangen haben.
5) BGBl 53 I/1047.
6) BGBl 65 I/1618; § 94 a: "Das Finanzamt hat dem Mieter von Wohnraum auf dessen Verlangen Auskunft zu erteilen, ob und für welchen Zeitraum eine Grundsteuervergünstigung nach den §§ 92 - 94 gewährt wird oder gewährt worden ist, dem Mieter ist auch Auskunft darüber zu erteilen, von wann ab auf eine solche Vergünstigung verzichtet worden ist". § 9 a lautet entsprechend.
7) § 31 a Abs. II MSchG RGBl 42 I/712, vgl. Fischer-Dieskau § 82 Anm. 19 S. 952.

für die von ihm benutzte Wohnung gewährt wird [1]. Aber schon durch die Änderung [2] des § 31 a Abs. II a MSchG wurden §§ 9 a 2. Halbsatz und 94 a 2. Halbsatz gegenstandslos [3], da dem Verzicht auf die Grundsteuervergünstigung die Auswirkung auf das MSchG genommen wurde. Vollends gegenstandslos wurden §§ 9 a und 94 a durch das völlige Außerkrafttreten des MSchG am 1. 1. 1969. Das ursprünglich vorhandene Auskunftsinteresse des Mieters fiel damit weg. Der mit § 9 a und 94 a bezweckte Erfolg kann durch eine finanzamtliche Auskunft nicht mehr erreicht werden.
Der Eingriff in das Steuergeheimnis und damit in die Sphäre des Steuerpflichtigen ist kein geeignetes Mittel mehr. Die §§ 9 a und 94 a des 1. bzw. 2. WohnbauG sind daher heute obsolet und wirken nicht mehr rechtfertigend bei einer Offenbarung im Rahmen des § 22 Abs. II Zif. 1 AO.

8. 2426 Als weitere gesetzliche Sonderregelung sei § 8 Abschöpfungserhebungsgesetz untersucht [4]. § 8 AbschG lautet: "Die Bundesfinanzbehörden sind befugt dem Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten und den Marktordnungsstellen Auskünfte über Umstände zu erteilen, die im Zusammenhang mit der Abschöpfung stehen." Im Zuge des Ausbaus der EWG sind auf dem Agrarsektor [5] die Einfuhrzölle [6] durch Abschöpfungen ersetzt worden. Dabei handelt es sich um variable Abgaben, die dazu dienen, preisgünstigere Agrareinfuhren auf das Agrarpreisniveau der EWG bzw. des jeweiligen Landes heraufzuschleusen. Sachlich handelt es sich um variable Zölle [7] zum Schutz des EWG-Agrarmarktes bzw. der EWG-eigenen landwirtschaftlichen Produktion. Die Abschöpfungen werden durch die Bundesfinanzbehörden erhoben [8]. Die Steuergesetze finden Anwendung [9]. Das Steuergeheimnis gilt daher auch für die Erhebung von Abschöpfungen.

1) Vgl. die Begründung zur Regierungsvorlage, wiedergegeben in Anhang II.
2) Durch Gesetz vom 10. 4. 61 BGBl I/421.
3) Vgl. Fischer-Dieskau § 94 a 2. WoBauG Anm. 2.
4) Vom 25. 7. 62 BGBl I/453.
5) Vgl. § 1 AbschG i. V. m. den Verordnungen des Rates der EWG zu Art. 42, 43 EWG-Vertrag, BGBl II 1957/753.
6) Gem. § 1 Abs. I S. 2 AO sind Zölle Steuern.
7) Zum form. u. mat. Zollbegriff vgl. Spanner DStR 62/63 S. 423.
8) § 2 Abs. II AbschG.
9) § 2 Abs. I AbschG i. V. m. § 1 Abs. I AO.

Die Höhe der Abschöpfung wird unter Beteiligung des Rates der EWG, des Bundesministers für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten und der Marktordnungsstellen festgesetzt. Es ist klar, daß diese Stellen hierzu entsprechendes statistisches Material benötigen. Dem steht aber § 22 Abs. II Zif. 1 AO nicht entgegen [1]. Umstritten hingegen ist, ob der BMfELF bzw. die Marktordnungsstellen zur Erfüllung ihrer Aufgaben auch Angaben benötigen, die in Beziehung zu einem bestimmten Abschöpfungspflichtigen stehen. Hierüber kam es bereits im Gesetzgebungsverfahren zu Meinungsverschiedenheiten, nachdem der Finanzausschuß des Bundestages die Streichung des § 8 wegen eines wesentlichen Einbruchs in das Steuergeheimnis vorgeschlagen hatte [2]. Der damalige BMfELF führte hierzu u. a. aus: "Wir brauchen ihn (§ 8) zur Festsetzung von Zusatzbeträgen bei Unterschreitung des Einschleusungspreises durch Angebotspreise, zweitens zur Verringerung des Abschöpfungsbetrages bei zu geringer Einfuhr, drittens zur rechtzeitigen und unangreifbaren Anwendung von Maßnahmen der Schutzklauseln" [3].
Die beiden letzten Argumente treffen nicht zu, da hierzu, wie ohne weiteres ersichtlich ist, auch statistisches Material ohne Namensnennung ausreicht. Auch zur Festsetzung der Zusatzabschöpfungen, wenn die Einschleusungspreise unterschritten werden, ist eine Namensangabe nicht notwendig, da diese Zusatzabschöpfungen aufgrund der allgemeinen Angebotspreise ohne Rücksicht auf den Einzelfall festgesetzt werden [4].
Die Namensangabe des Abschöpfungspflichtigen ist also zur Erfül-

---

1) Vgl. o. S. 65.
2) Vgl. BT-Drucksache IV/530 i. V. m. stenografischen Berichten über die Verhandlungen des BT, 4. Wahlperiode, Band 51 S. 1499.
3) Stenografische Berichte a. a. O. S. 1503.
4) Vgl. Rohr-Cordts Anm. C II 4 c zu § 3 AbschG; in der Kommentierung zu § 8 Anm. 1 heißt es dagegen mißverständlich: "Die Auskunfterteilung ist wegen der Maßnahmen erforderlich, die im Rahmen der Marktordnung vom Ministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten zu treffen sind. Besondere Bedeutung hat die Auskunftserteilung auf dem Gebiet der Getreideveredelungserzeugnisse, Schweine, Eier, Geflügel, weil sie hier notwendig ist zur Ermittlung der Angebotspreise. Diese wiederum müssen zur Festsetzung von Zusatzabschöpfungen bekannt sein."

lung der Aufgaben des BMfELF bzw. der Marktordnungsstellen nicht erforderlich, hierzu reichen rein statistische Angaben ohne Beziehung zu einem Abschöpfungspflichtigen aus. § 8 AbschG ist seinem Wortlaut nach frei von jeder Zweckbindung in Art einer Generalnorm gefaßt. Soweit er dahingehend ausgelegt wird, daß die Bundesfinanzbehörden befugt sind, unter Namensangabe des Abschöpfungspflichtigen über alle irgendwie mit der Abschöpfung in Zusammenhang stehenden Umstände Auskunft zu erteilen, widerspricht dies dem Grundsatz der Erforderlichkeit und damit dem verfassungsrechtlichen Übermaßverbot. § 8 AbschG ist insoweit verfassungskonform, d. h. restriktiv [1] auszulegen. Eine Einschränkung bzw. Verletzung des § 22 Abs. II Zif. I AO kann wegen des Grundsatzes der Erforderlichkeit durch § 8 AbschG nur in ganz besonderen Fällen gerechtfertigt werden [2]. Generell ermöglicht § 8 nur die Abgabe statistischer Meldungen [3].

8. 2427 Besonders deutlich zeigt sich die Verlagerung der finanzamtlichen Befugnisse in das steuerfremde Verhältnis im Rahmen des Zündwarenmonopolgesetzes [4]. 1930 wurde durch Gesetz das Zündwarenmonopol begründet. Die bis dahin auf dem Zündwarensektor frei tätigen und die übrigen zu berücksichtigenden Unternehmer haben einen gesetzlichen Anspruch [5] entsprechend ihrer Produktionsbeteiligungsziffer, die auf ihrer Erzeugungsfähigkeit und der Nachfrage beruht, an die Monopolgesellschaft zu liefern. Gem. § 23 Abs. I ZündwG wird die Erzeugungsfahigkeit der Betriebe durch Ausschüsse ermittelt. § 23 Abs. III S. 1 und 2 bestimmen hierzu: "Auf das Verfahren finden ... die Vorschriften der RAO über die Ermittlung und Festsetzung von Steuern sinngemäß Anwendung. Der Erteilung von Auskünften an die Ausschüsse steht das Steuergeheimnis nicht entgegen." § 25 verpflichtet die Ausschußmitglieder zur Geheimhaltung.
Die finanzamtlichen Befugnisse werden nicht nur indirekt mittels einer Einschränkung des Steuergeheimnisses benutzt, sondern gleich

---

1) So auch Rohr-Cordts zu § 8 allerdings unter Berufung auf den Charakter als Ausnahmevorschrift.

2) Kohlrust BB 62/993(994) meint: "Aus dem Wesen des Steuergeheimnisses folgt, daß die Auskünfte auf das unbedingt notwendige Maß zu beschränken sind. Darüber hinausgehende Offenbarungen sind durch § 8 nicht mehr gedeckt und daher unbefugt."

3) Im Hinblick auf § 22 II 2.

4) Vom 29. 1. 1930 RGBl I/11.

5) § 7 Abs. I des Gesetzes.

direkt übernommen. M. E. ist kein gesetzgeberisches Ziel ersichtlich, das einen derartigen Eingriff rechtfertigen kann [1]. Es soll hier jedoch nicht die Rechtswirksamkeit der einzelnen Befugnisse der Ausschüsse geprüft werden, sondern nur die generelle Abbedingung des Steuergeheimnisses anhand des Übermaßverbotes untersucht werden.
Dazu läßt sich allein aus dem Grundsatz der Erforderlichkeit sagen, daß das Steuergeheimnis [2] nur insoweit verdrängt werden kann, als es um Mitteilungen geht, die eine direkte Bedeutung für die Erzeugungsfähigkeit des betreffenden Betriebes haben. Auskünfte etwa über das Privatvermögen des Unternehmers sind durch § 23 Abs. III S. 2 ZündwG schon deshalb nicht gerechtfertigt. Die übrigen danach noch zulässigen Auskünfte sind unter Anerkennung eines weiten gesetzgeberischen Ermessensspielraumes wegen des Interesses aller Zündwarenunternehmer an einer schnellen und richtigen Ermittlung der Erzeugungsfähigkeit und der grundsätzlich bestehenden Offenbarungspflicht der Unternehmer gegenüber den Ausschüssen nicht unverhältnismäßig.

Eine weitere Gruppe gesetzlicher Ausnahmeregelungen zum Steuergeheimnis findet sich in den Steuergesetzen selbst. Es sind dies die Bestimmungen, die aus besteuerungstechnischen Gründen ausdrücklich bestimmte Mitteilungen an andere Stellen bzw. Akteneinsicht zulassen [3]. Als entscheidende Besonderheit ist diesen Vorschriften gemeinsam, daß sie nicht zu einer Zweckentfremdung finanzamtlichen Wissens führen. 8. 2428
Zu nennen ist hier § 18 AO [4], der die Mitteilung von "Besteuerungsgrundlagen, Steuermeßbeträgen und Steuerbeträgen an Körperschaften des öffentlichen Rechts einschließlich der öffentlich-rechtlichen Religionsgesellschaften zum Zweck der Festsetzung solcher Abgaben, die an diese Besteuerungsgrundlagen, Steuermeßbeträge und Steuerbeträge anknüpfen", erlaubt. Hier ist das Übermaßverbot nicht verletzt. Die Angaben sind zur Abgabenfestsetzung erforderlich. Daß § 18 die Mitteilung der Einkommensteuerbeträge eines katholischen Steuerpflichtigen an die evangelische Kirche

1) Vgl. hierzu BVerfGE 14/105 (111) zum Branntweinmonopolgesetz.
2) I. S. d. § 22 Abs. II Zif. 1 AO.
3) Grundsätzlich de lege ferenda § 5 Abs. II Zif. 1 RegEntAO 74.
4) Entsprechend auch § 212 b Abs. I AO, vgl. § 6 RegEntAO 74.

nicht deckt, ergibt sich schon aus der Auslegung des § 18. Die Verhältnismäßigkeit ist durch die Beschränkung auf Mitteilungen an Körperschaften des öffentlichen Rechts gewahrt. Weiter sind §§ 36, 100 Abs. III und 382 ff. insb. 385 AO sowie § 21 FVG n. F. zu erwähnen [1]. Diese Bestimmungen tragen dem besonderen Interesse Rechnung, das die Gemeinden an der Durchführung der Gewerbesteuerveranlagung in ihrem Bezirk haben [2]. § 36 Abs. II bringt mit der Möglichkeit der Akteneinsicht die von der Informationsbreite her gesehen bedeutendste Einschränkung des Steuergeheimnisses. Es handelt sich jedoch auch hier nicht um die Weitergabe finanzamtlichen Wissens zu steuerfremden Zwecken. Die Gemeinde (bzw. der Bürgermeister oder ein Gemeindebeamter) wird als steuerverwaltende "Finanzbehörde" tätig. Gem. §§ 4, 35 a, 16 GewStG ist die Gemeinde im Rahmen der Gewerbesteuer Steuerbehörde. Sie ist unmittelbar bei der Steuererhebung tätig. Sie stützt sich hierbei in erster Linie auf die vom Finanzamt festgestellten Steuermeßbeträge [3]. In Anbetracht der Bedeutung der Gewerbesteuer für die kommunalen Haushalte [4] steht der Gemeinde auch das unmittelbare Recht der Teilnahme an Betriebsprüfungen zu [5]. Die Beteiligung der Gemeinde gem. §§ 36, 100 AO ist die notwendige Ergänzung ihrer eigenen Stellung als Steuerbehörde und "Ersatz für die ihr grundsätzlich fehlende Rechtsmittelbefugnis" [6] bei der Festsetzung der Steuermeßbeträge. Ihr aufgrund der o. a. Bestimmungen möglicher Einblick in die Verhältnisse des Steuerpflichtigen widerspricht daher nicht dem Übermaßverbot.

Noch eine Gruppe gesetzlicher Auskunftsverpflichtungen gehört zum Komplex der Ausnahmen zu steuerrechtlichen Zwecken [7]. Es sind dies die Bestimmungen in den Doppelbesteuerungsabkommen [8], die

---

1) Bzw. § 168 RegEntAO 74.

2) Spanner in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 2 zu § 36; Gast StuW 63/170 ff.

3) Hierbei ist wesentlichster Faktor die Höhe der Einkommens- bzw. Körperschaftssteuer, vgl. § 7 GewStG.

4) Vgl. Czapski DGStZ 67/17.

5) § 36 Abs. IV AO.

6) BFH v. 25. 5. 62 BStBl 62 III/497 (499).

7) Vgl. auch § 78 FGO i. V. m. § 57 FGO.

8) DBA Belgien Art. 26 BGBl 69 II/17
Ceylon Art. XVII BGBl 64 II/789
Dänemark Art. 22 II III BGBl 63 II/1311

den Informationsaustausch mit ausländischen Steuerbehörden regeln.

Die Doppelbesteuerungsabkommen sind Vertragsgesetze, durch die eine sich kummulierende Doppelbesteuerung verhindert wird, wie sie sonst z. B. bei Ausländern mit Wohnsitz im Inland oder Deutschen mit Wohnsitz im Ausland oder bei Steuerpflichtigen mit Niederlassungen in mehreren Ländern auftreten kann. Zu diesem Zweck werden die einzelnen Steuern aufgeteilt bzw. bezahlte Steuern angerechnet. Dieses System kann ohne entsprechenden Informationsaustausch nicht funktionieren. In den genannten Bestimmungen ist die Erteilung von Auskünften jeweils auf das zur Durchführung des Abkommens Erforderliche beschränkt. Nicht der Auskunftspflicht unterliegen regelmäßig alle Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisse [1] und solche Auskünfte, die dem ordre public widersprechen würden. Außerdem ist jeweils die Geheimhaltung und aus-

---

Fortsetzung der Fußnote 8) zu Seite 92:

Finnland RGBl 36 II/28 ohne Auskreg.
Frankreich Art. 22 BGBl 61 II/397
Griechenland Art. XIX BGBl 67 II/852
Groß-Britannien Art. XIX BGBl 66 II/258
Indien Art. XVII BGBl 60 II/1828
Irland Art. XXIII BGBl 64 II/266
Israel Art. 20 BGBl 66 II/329
Japan Art. 26 BGBl 67 II/871
Kanada Art. XVII BStBl 57 I/253
Luxemburg Art. 23 BStBl 59 I/1022
Niederlande Art. 23 BGBl 60 II/1781
Norwegen Art. 22 BStBl 59 I/1033
Österreich Art. 19, 20 BStBl 55 I/369 375
Pakistan Art. XVI BGBl 60 II/1799
Schweden Art. 24 BGBl 60 II/1814
Spanien Art. 26 BGBl 68 II/9
VAR Art. XVIII BGBl 61 II/420
USA Art. XVI BGBl 66 II/745
Italien Art. 18 RGBl 25 II/1146

Vgl. die grundsätzliche Bestimmung § 124 RegEntAO 74, in die m. E. die Geheimhaltungsbedingung aufgenommen werden müßte.

1) Unerwähnt nur im DBA Österreich.

schließlich steuerrechtliche Verwendung der gegebenen Information vereinbart [1].

In Anbetracht des Interesses, das jeder Steuerpflichtige an der Vermeidung einer Doppelbesteuerung hat und unter Berücksichtigung des gesetzgeberischen Ermessensspielraumes sind die Auskunftsregelungen im Rahmen der Doppelbesteuerungsabkommen kein unverhältnismäßiger Eingriff in den Bereich des Steuerpflichtigen.

Keine gegenseitigen Auskunftsverpflichtungen enthalten die DBA mit Finnland und der Schweiz. Diesbezügliche Auskünfte sind daher durch diese Abkommen nicht gerechtfertigt [2].

Dies gilt auch für Art. 18 des DBA mit Italien, der lediglich festlegt, daß die vertragsschließenden Staaten sich zur gegenseitigen Hilfeleistung, zur Erleichterung der Veranlagung und Beitreibung der direkten Steuern verpflichten, Einzelheiten aber ausdrücklich einem besonderen Abkommen überläßt. Soweit ersichtlich ist dieses Abkommen bisher nicht zustande gekommen. So lange dies nicht der Fall ist, kann m. E. Art. 18 Offenbarungen ohne Einwilligung des Steuerpflichtigen nicht rechtfertigen [3]. Ein Vorgang der Vertragsgesetze vor einfachen Bundesgesetzen kann nicht anerkennt werden [4].

8. 25 Materiell-verfassungsrechtliche Grenzen gesetzlicher Sonderregelungen zu § 22 Abs. II Zif. 2 AO

Bei allen obengenannten gesetzlichen Sonderregelungen sind die Verhältnisse eines Steuerpflichtigen i. S. d. § 22 Abs. II Zif. 1 AO betroffen. Nach der hier vertretenen Auffassung, die dem § 22 Abs. II Zif. 2 nur Raum gibt soweit Zif. 1 nicht eingreift, liegt bei Offenbarungen des Inhalts von Verhandlungen in Steuersachen kein Eingriff in den Bereich des Steuerpflichtigen vor. Eine diesbezügliche gesetzliche Befugnisregelung kann der Gesetzgeber daher nach freiem Ermessen schaffen. Das Übermaßverbot spielt hier keine Rolle. Die Sammlung statistischen Materials und dessen Weitergabe ohne Hinweis auf ein-

---

1) In den meisten Ländern besteht sowieso ein Steuergeheimnis, z. B. § 251 Östr. FinStrG.

2) Vgl. Spanner in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 70 zu § 22, inc. BRK 4 d zu § 22.

3) Vgl. o. S. 82.

4) Spanner in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 68 zu § 22 unter Hinweis auf Art. 25 GG, a. A. Koch-Wolter S. 46.

zelne Steuerpflichtige ist verfassungsrechtlich unbedenklich [1].

Materiell-verfassungsrechtliche Grenzen gesetzlicher Sonderregelung zu § 22 Abs. II Zif. 3 AO — 8. 26

Soweit ersichtlich besteht zur Verwertungsbefugnis keine gesetzliche Sonderregelung. Ein solches Gesetz ist kaum denkbar [2]. Verfassungsrechtlich wäre es an der Eigentumsgarantie des Art. 14 GG i. V. m. dem Übermaßverbot zu messen [3]. Bestimmungen, die eine Verwertungsbefugnis geben, haben m. E. in der Regel enteignenden Charakter und müssen daher eine Entschädigungsregelung enthalten. Die Grenze des Art. 19 Abs. II GG wird in diesem Zusammenhang kaum relevant werden.

Zwingendes öffentliches Interesse — 8. 3

Aus dem allgemeinen Rechtsgrundsatz, der insb. im Strafrecht unter dem Begriff des übergesetzlichen Notstandes [4] entwickelt worden ist, daß ein an sich verbotenes Verhalten dann nicht rechtswidrig ist, wenn es das einzige Mittel darstellt, um ein höherwertiges Rechtsgut zu bewahren [5], hat sich im Rahmen des § 22 AO

---

1) Vgl. das Gesetz über Steuerstatistiken v. 6. 12. 66 BGBl I/665 und über Preisstatistik v. 9. 8. 58 BGBl I/313; die im Rahmen der Auswertungsarbeiten unvermeidbaren Offenbarungen liegen im gesetzgeberischen Ermessensspielraum.

2) Koch-Wolter S. 45.

3) BVerfGE 24/367, auch 21/150 (155); Lerche S. 142.

4) Grundlegend RGSt 61/242, OGHBZ 1/321 331 ff., BGHSt 2/112, 3/8; Hartung S. 200.

5) Vgl. auch BVerwG 1/48 das ausführt, es gehöre zum Begriff der Grundrechte, "daß sie nicht in Anspruch genommen werden können, wenn dadurch die für den Bestand der Gemeinschaft notwendigen Rechtsgüter gefährdet werden. Denn jedes Grundrecht setzt den Bestand der Gemeinschaft voraus, durch die es gewährleistet wird". Koch-Wolter S. 42 Fußnote 168 berufen sich hierauf und befürworten die entsprechende Anwendung dieses Gedankens auf das "grundrechtsähnliche Steuergeheimnis".

der Rechtfertigungsgrund des zwingenden öffentlichen Interesses gebildet. Eine Offenbarung ist befugt, soweit sie aus zwingendem öffentlichen Interesse [1] erfolgt. Dieser Rechtfertigungsgrund hat große Bedeutung, da sich das finanzamtliche Verwaltungshandeln weitgehend am öffentlichen Interesse orientiert [2].

8.31 Umstritten ist, was unter "zwingendem öffentlichen Interesse" zu verstehen ist. Ursprünglich wurde es bereits als zwingend bezeichnet, wenn die um Auskunft ersuchende Stelle sich die Information nicht auf andere Weise verschaffen konnte [3]. Heute wird allgemein verlangt, ohne die Mitteilung müsse eine Gefahr schwerer Nachteile für das allgemeine Wohl bestehen [4]. Ob das öffentliche Interesse zwingend sei, ergäbe sich aus einer Güter- und Pflichtenabwägung [5]. Die dem Steuergeheimnis entgegentretenden Interessen seien dann zwingend, wenn sie mehr Gewicht besäßen, als die Interessen an der Wahrung des Steuergeheimnisses [6].

8.311

8.312 Der Rechtfertigungsgrund des zwingenden öffentlichen Interesses ist systematisch ein Fall der Güterabwägung. Die Rechtfertigung ergibt

---

1) Unbestr. schon seit RdF Erl. v. 9.11.23 (Popitz-Erlaß); ausdrücklich § 5 Abs. II Zif. 6 RegEntAO 74.

2) Selbverständlich sind auch andere Fälle der Güterabwägung bzw. des übergesetzlichen Notstandes denkbar, die dann jedoch meist die Situation des offenbarenden Amtsträgers berücksichtigen. Vgl. Becker-Riewald-Koch Anm. 4 b zu § 22.

3) RdF-Erl. v. 9.11.23; Hager DStZ 1941/201; Klose DStZ 37/1157; Heßdörfer StuW 47/471; Birkholz DStZ 49/285; heute noch Giese-Plath Anm. 7 c zu § 22.

4) Mattern S. 43 ff.; Koch-Wolter S. 58; Leise S. 20; Boettcher StuW 54/257; Leibrecht StuW 55/301; Kohlrust NJW 61/815; Tipke-Kruse Anm. 14 zu § 22; BFH v. 30.3.65 StRK AO § 22 Rdnr. 9.

5) Vgl. z.B. Schmidt S. 77; Mattern S. 44.

6) Schmidt S. 77; vgl. auch Spanner in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 60 zu § 22: "Eine Auskunft darf jedenfalls nur dann in Betracht kommen, wenn es sich um den Schutz von gegenüber dem Steuergeheimnis als höherwertig anzusehenden Rechtsgütern handelt (vgl. auch Bundesverwaltungsgericht VII C 83.63 v. 30.4.65 StRK GG Art. 1 R. 7 = DÖV 65/488)."

sich objektiv und nur für den Einzelfall aus dem Wertverhältnis der kollidierenden Interessen [1] bzw. Rechtsgüter. Eine Offenbarung ist danach befugt, wenn das öffentliche Interesse an ihr das Geheimhaltungsinteresse des Steuerpflichtigen übersteigt [2] und die Kollisionslage sich nur durch die Offenbarung lösen läßt. Ein überwiegendes öffentliches Interesse wird in der Regel gegeben sein, wenn ohne Offenbarung die Gefahr schwerer Nachteile für das allgemeine Wohl besteht.

In der Formel des so verstandenen "zwingenden öffentliches Interesses" sind die sich aus den verfassungsrechtlichen Grundsätzen der Erforderlichkeit [3] und Verhältnismäßigkeit ergebenden Forderungen bereits erfüllt. Das öffentliche Interesse an einer Offenbarung ist auch vom Wortsinn her nur "zwingend", wenn die Offenbarung erforderlich ist und im Verhältnis zum Gewicht des öffentlichen Interesses kein unangemessenes Mittel darstellt [4].

Die Geltung dieses Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit i. e. S. schließt die Rechtfertigung von Offenbarungen aus privaten bzw. privatwirtschaftlichen Interessen aus. Die Ausnutzung des finanzamtlichen Einblicks zur Lösung privater Konflikte ist ein u. U. erforderliches aber regelmäßig unangemessenes Mittel [5].

---

1) Vgl. Schönke-Schröder Anm. 52 zu Vorb. vor § 51; Dreher Anm. 7 zu § 54.
Die Güterkollision läßt sich in vielen Fällen auch als Pflichtenkollision auffassen. Bei der Abwägung dieser Pflichten spielt jedoch das hinter der Pflicht stehende Rechtsgut die entscheidende Rolle. Wegen dieser nahen Beziehung wird teilweise die Selbständigkeit der Pflichtenkollision als Rechtfertigungsgrund geleugnet. Jedenfalls gelten die Ausführungen zur Güterkollision entsprechend (vgl. Baumann § 22 III).

2) Lex RWP Blattei 14 AO II B/60.

3) Schönke-Schröder Anm. 56 vor § 51: "Ein Notstand liegt nur vor, wenn zur Abwendung der Gefahr der Eingriff in das verletzte Rechtsgut erforderlich ist. Dies bedeutet zweierlei: die Tat muß zur Abwendung der Gefahr geeignet sein und sie muß das relativ mildeste Mittel darstellen, d. h. dem Täter dürfen in der konkreten Situation nicht andere, weniger einschneidende Maßnahmen zur Verfügung stehen."

4) Höppner DVBl 69/726.

5) Ablehnend auch die h. M. vgl. Spanner in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 62 zu § 22; Tipke-Kruse § 22 Anm. 14 a. E.;

Zu untersuchen bleibt, in welchen Fällen die Offenbarung der Verhältnisse eines Steuerpflichtigen bzw. des Inhalts von Verhandlungen in Steuersachen ein angemessenes Mittel zum Schutz eines öffentlichen Interesses ist. Die Beantwortung dieser Frage hängt ab vom Wert, der dem jeweils zur Debatte stehenden öffentlichen Interesse und dem Steuergeheimnis zugemessen wird.
Hier ist de lege lata die größte Einbruchstelle in das Steuergeheimnis [1]. Es hängt weitgehend von allgemeinen öffentlichrechtlichen Wertvorstellungen ab, inwieweit das Steuergeheimnis vom Rechtfertigungsgrund des zwingenden öffentlichen Interesses eingeschränkt wird [2]. Einige Anhaltspunkte lassen sich jedoch aus dem GG, insb. aus dem grundrechtlich garantierten Kern des Steuergeheimnisses, und dem erkennbaren Gesetzeswillen gewinnen. Gerade bei der Bewertung der verschiedenen öffentlichen Interessen ist innerhalb der von der Verfassung gezogenen Grenzen ein beträchtlicher Raum für das gesetzgeberische Ermessen.
Bei der Vielzahl der denkbaren Fallgruppen kann eine Abhandlung kaum vollzählig sein. Zwei wesentliche Komplexe sind im Folgenden hervorgehoben.

8. 32 8. 321 Offenbarung der Verhältnisse eines Steuerpflichtigen zu steuerlichen Zwecken [3]

Auch der Informationsfluß im Zuge eines Steuerfalles, sogar innerhalb der gleichen Finanzbehörde, veranlaßt Offenbarungen i. S. d. § 22. Das Besondere an diesen Offenbarungen ist, daß sie zu steuer-

---

Fortsetzung der Fußnote 5) zu Seite 97:
für Berücksichtigung privater Interessen Ehlers-Lohmeyer S. 75; Erdsiek NJW 63/2311 hierzu Kopacek NJW 64/854.

1) Tipke-Kruse Anm. 14 zu § 22 bezeichnen dies als "Achillesferse" des ganzen Steuergeheimnisses. Daran ändert sich auch durch § 5 Abs. II Zif. 6 RegEntAO 74 nichts.

2) Tipke-Kruse Anm. 14 zu § 22 meinen: "Je nach dem was als zwingendes öffentliches Interesse angesehen wird, kann das Steuergeheimnis stark, schwach oder praktisch gar nicht aufrechterhalten werden." Nikolaus FR 49/137; 1937 wurden z. B. Aktenübersendungen an die NSDAP für zulässig angesehen, vgl. Klose DStZ 1937/1157 ff.

3) Vgl. § 5 Abs. II Zif. 1 RegEntAO 74.

lichen Zwecken geschehen, eine Zweckentfremdung finanzamtlichen Wissens also nicht vorliegt. Ein steuerlicher Zweck ist gegeben, wenn eine mit der Steuererhebung verbundene Aufgabe erfüllt wird. Dies kann eine Aufgabe aus der Steuergesetzgebung, der Steuerverwaltung oder dem Steuerstrafverfahren sein. Praktisch am häufigsten sind die Offenbarungen im Bereich der Steuerverwaltung, die notwendigerweise erfolgen zur Verwirklichung bestehender Steueransprüche. Um solche handelt es sich z. B., wenn Auskunftspersonen, Sachverständige, zum Verfahren Hinzugezogene, Beigeladene oder Drittschuldner im Beitreibungsverfahren soweit nötig über den Sachstand unterrichtet werden [1]. Dies gilt auch bei Berücksichtigung der Verhältnisse anderer Steuerpflichtiger, da grundsätzlich nur solche Tatsachen und Beweismittel verwendet werden dürfen, zu denen alle Beteiligten Stellung nehmen konnten [2]. Letzteres kann bei der Schatzung der Besteuerungsgrundlagen (§ 217 AO) im Verfahren des sog. äußeren Betriebsvergleichs [3] und der Steuerfestsetzung nach dem gemeinen Wert eines Gegenstandes praktisch relevant werden. Beim gemeinen Wert handelt es sich um eine Größe, die sich nach den im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielten Preisen richtet [4].

In allen diesen Fällen sind die Verhältnisse eines Steuerpflichtigen i. S. d. § 22 Abs. II Zif. 1 AO [5] Gegenstand der Offenbarungen. Die Praxis hält diese Offenbarungen zu steuerlichen Zwecken, soweit sie mit dem Vollzug gesetzlich begründeter Pflichten und Befugnisse im Besteuerungsverfahren notwendig verbunden sind, gene- 8. 322

---

1) Vgl. §§ 175, 186, 241 AO, 60 FGO, 334 a, 361 AO.

2) Vgl. Tipke-Kruse Anm. 13 zu § 204, Recht auf Gehör aus Art. 103 Abs. I GG als allgemeiner Rechtsgrundsatz; Berger § 22 S. 36; Rautenberg NJW 62/937; es sind dies die Fälle, in denen einem StPfl. die Verhältnisse eines anderen StPfl. offenbart werden.

3) Vgl. hierzu Mittelbach S. 57.

4) Vgl. § 9 Abs. II S. 1 BewG; §§ 16 Abs. III S. 2 EStG, 6 Abs. I KStG, 4 VStG, 114, 121 i. V. m. 9 Abs. I, 11 Abs. II, 31 Abs. I, 100 Abs. I BewG, § 10 GrStG, § 10 Abs. II, 12 GrEStG, 23 ErbStG; bei denen jeweils der gemeine Wert von Bedeutung ist, weitere Beispiele und Nachweise bei Höppner StuW 69/197.

5) Zu Offenbarungen i. S. d. § 22 Abs. II Zif. 2 vgl. u. S. 109.

rell für befugt. Auch in der Literatur herrscht diese Auffassung vor [1]. Begründet wird sie allerdings meist nur mit Allgemeinklauseln, die nicht erkennen lassen, um welche Art von Rechtfertigungsgrund es sich handelt. Die einen halten die Offenbarungsbefugnis zu steuerlichen Zwecken einfach für selbverständlich [2], andere verweisen darauf, daß das Steuergeheimnis im steuerlichen Interesse geschaffen sei [3] und der Sicherung einer gleichmäßigen, gerechten und vollständigen Besteuerung diene. Es verstoße "gegen § 1 Abs. II StAnpG, wenn man die Durchführung anderer steuerlicher Vorschriften, die dem selben Zweck zu dienen bestimmt sind unter Berufung auf § 22 AO behindern wollte" [4]. Außerdem wird u. a. auf die Natur der Sache [5], den Gedanken der Einheit der Steuerverwaltung [6] und den Vorrang des Interesses der Gesamtheit gegenüber dem Einzelinteresse [7] hingewiesen. In der neueren Zeit werden jedoch die Stimmen häufiger, die für jede Offenbarung eine gesonderte

---

1) Vgl. z. B. Becker-Riewald-Koch Anm. 4 a V zu § 22; Koch-Wolter S. 79 behaupten, es gäbe kaum eine Frage des Steuergeheimnisses, die mit größerer Einmütigkeit bejaht wird.

2) Heßdörfer StuW 47/471, Becker 2. Aufl. Anm. 3 zu § 18, Terstegen S. 128, Pfaff DÖV 71/622.

3) Goldmann DGStZ 56/17 (18); Koch-Wolter, die jedoch auf S. 49 einschränkend ausführen: "Voraussetzung ist jedoch, daß die Offenbarung für die Durchführung der gesetzlichen Bestimmungen, auf die sich diese Pflichten und Befugnisse gründen, unerläßlich ist. Jede vermeidbare Offenbarung ist unbefugt i. S. d. § 22 AO. Es muß daher in jedem Einzelfall unter Anlegung eines strengen Maßstabes geprüft werden, ob und inwieweit Offenbarungen für die Durchführung einer steuerlichen Vorschrift unumgänglich sind.

4) Koch-Wolter S. 49, 79 ff. mit weiteren Nachweisen, Leise S. 18, ähnlich Stakemann S. 99; Terstegen DStRund 1953/301 meint: "§ 22 AO soll die Besteuerung sichern, aber nicht beeinträchtigen." Ebenso Rudloff DStZ A 61/65 ff.; auch Kruse S. 152 weist auf diesen Zweck des Steuergeheimnisses hin.

5) Mattern S. 34 und BB 55/645 (647); Boettcher StuW 54/257; Barske StWa 54/162 und NWB F. 2/1814 hier jedoch einschränkend; Pfäffle S. 83 ff. allerdings differenzierend; BFH v. 12. 8. 64 BStBl III 1964/647 (650).

6) Barske StWa 54/162.

7) Hager DStZ 41/201.

Prüfung fordern, da auch für jeden Fall der Offenbarung zu steuerlichen Zwecken eine Pflichtenkollission bestehe zwischen der Pflicht zur Aufklärung des Sachverhaltes bzw. zur Durchsetzung des Steueranspruches und der Schweigepflicht des § 22 AO [1]. Hierbei sei auf den Zweck der Norm und die hinter ihr stehenden Interessen zurückzugreifen [2].
In der Rechtsprechung ist keine einheitliche Meinung erkennbar. Die Entscheidungen beschäftigen sich mit dem jeweiligen Einzelfall und vermeiden generalisierende Aussagen. Eine Reihe von Entscheidungen gibt den steuerlichen Interessen den Vorrang gegenüber § 22 AO [3], ein anderer Teil erkennt den Vorrang des Steuergeheimnisses an [4] [5].

Bei der Frage, ob Offenbarungen, die zur Durchsetzung von Steueransprüchen erforderlich sind, als befugt angesehen werden können, stehen sich das Interesse des Steuerpflichtigen und das öffentliche Interesse an vollständiger und gleichmäßiger Besteuerung gegen- 8. 323 8. 3231

---

1) Barske NWB F. 2/1814; Schmidt S. 87; Fütterer S. 57; Leinhäuser FR 66/341; Höppner StuW 69/205.

2) Schmidt S. 88.

3) Vgl. RFH-Gutachten RFHE 29/10; BFH BStBl 59 III/249; BFH BStBl 63 III/309 (310); BFH BStBl 57 III/80; FG Berlin EFG 1954/214; BFH BStBl 63 III/396; BGH BStBl 64 III/647.

4) FG Düsseldorf EFG 61/306; FG Nürnberg EFG 58/319; BFH BStBl 58 III/229; BFH BStBl 65 III/121; RFH RStBl 37/1109.

5) Vgl. die Zusammenstellung der Entscheidungen in StuW 69/198 ff. und bei Spanner in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 55 ff. zu § 22 AO, bemerkenswert ist die RG-Entscheidung v. 28. 11. 33 RstBl 34/450 zu § 204 AO, in der es heißt: "... muß es im Einzelfall im pflichtgemäßen Ermessen des einzelnen Beamten stehen, ob er stärkeres Gewicht auf die Wahrung des Steuergeheimnisses oder auf seine Nachforschungspflicht legt. Er muß im Einzelfall nach bestem Wissen und Gewissen entscheiden, ob er lieber eine Nachforschung unterläßt, mit Rücksicht darauf, daß er dabei vielleicht das einen Dritten betreffende Steuergeheimnis offenbaren müßte, oder ob er die Nachforschungen in der Steuersache fortsetzt, auf die Gefahr hin, dabei vielleicht ein Steuergeheimnis preisgeben zu müssen."

über. Es handelt sich systematisch um den Rechtfertigungsgrund des zwingenden öffentlichen Interesses [1]. Alle anderen Gründe bieten zwar eine gewisse Rechtfertigung, sprengen jedoch das System der Rechtfertigungsgründe. Auch der Ansicht, in diesen Fällen bestehe die Offenbarungsbefugnis unmittelbar aufgrund gesetzlicher Bestimmungen [2], da die Durchführung einer vollständigen und gleichmäßigen Besteuerung solche Offenbarungen zwingend erfordert, kann nicht gefolgt werden. Selbst bei weniger strengen Anforderungen an eine gesetzliche Befugnisregelung kann [3] sich ein bedeutender Teil der Mitteilungen zu steuerlichen Zwecken allenfalls auf die gesetzlich kaum ausgeprägte Pflicht zur lückenlosen und gleichmäßigen Besteuerung stützen [4]. Das ist aber nichts anderes als ein spezifisches öffentliches Interesse. Diese wird allerdings zum Teil gerade durch die Bestimmungen begründet, in denen die Gegenmeinung eine rechtfertigende Befugnisregelung sieht [5].

8. 3232 Ob dem öffentlichen Interesse an der lückenlosen Besteuerung und der sich daraus ergebenden Pflicht zur Durchsetzung aller Steueransprüche oder der Pflicht zur Wahrung des Steuergeheimnisses der Vorrang zu geben ist, läßt sich nur anhand einer Untersuchung der Geltungskraft beider Pflichten entscheiden.
Für die Schweigepflicht ist dies bereits geschehen. Dabei hat sich ergeben, daß § 22 AO seiner Idee nach eine Ausprägung des verfassungsrechtlichen Übermaßverbotes ist und sich die Geheimhaltungspflicht in einer Reihe von Fällen unmittelbar aus dem GG ergibt [6].

Gem. § 3 Abs. I StAnpG [7] entsteht eine Steuerschuld allein durch Tatbestandverwirklichung. Um den Finanzbedarf des Staates zu dekken, müssen diese Ansprüche realisiert werden. Es ist sinnvoll für diese Pflicht zur Durchsetzung der Steueransprüche den Ausdruck "Legalitätsprinzip" [8] zu verwenden. Die Geltung des Legalitäts-

---

1) Leinhäuser FR 66/343; Schmidt S. 86 ff.
2) Koch-Wolter S. 79; Becker-Riewald-Koch Anm. 4 V zu § 22.
3) Vgl. o. S. 82.
4) Schmidt S. 87.
5) Vgl. o. S. 82 f.
6) Vgl. o. S. 56 ff.
7) Bzw. § 41 Abs. I RegEntAO 74.
8) Vgl. Stier StuW 67/393 und Höppner StuW 69/205, jeweils mit weiteren Nachweisen; Tipke-Kruse Anm. 1 ff. zu § 204.

prinzips im Steuerrecht ist allgemein anerkannt [1].
Zur Bestimmung der Intensität seiner Geltungskraft sind die Rechtsgrundlagen entscheidend. Das materielle Steuerrecht sagt nichts über die Pflicht zur Durchsetzung bestehender Steueransprüche aus, es begnügt sich damit, dem Staat Ansprüche, d. h. durchsetzbare Rechtspositionen zu gewähren.
Im steuerlichen Verfahrensrecht fehlt eine allgemeine, dem § 152 Abs. II StPO vergleichbare, ausdrückliche [2] Bestimmung. In einer Reihe von Vorschriften ist das Legalitätsprinzip aber angesprochen. Am deutlichsten ist dies im Rahmen der Steuerermittlung in § 204 Abs. I S. 1 AO geschehen, nachdem das Finanzamt die steuerpflichtigen Fälle zu erforschen "hat" [3]. Dagegen bestimmt § 325 Abs. I S. 1 lediglich: "Leistungen, die nach den Steuergesetzen geschuldet werden, können im Verwaltungsweg erzwungen werden" [4]. Aus den Einzelvorschriften der AO kann daher eine strikte Geltung des Legalitätsprinzips nicht abgeleitet werden.
Zur weiteren Begründung wird meist ausgeführt, daß das steuerliche Legalitätsprinzip ein Ausfluß des rechtsstaatlichen Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung ist (Art. 20 Abs. III GG) [5]. Damit ist jedoch m. E. nichts gewonnen, da man über Art. 20 Abs. III GG nur zu einer Rückverweisung kommt. Selbst wenn man anerkennt, daß das Gesetz nicht nur Schranke, sondern auch Antrieb des Verwaltungshandelns ist [6], bleibt allein entscheidend, welches Verhalten das Gesetz vorschreibt. Gibt dieses nur Befugnisse, so läßt sich aus Art. 20 Abs. III GG nicht die Pflicht zur vollständigen Ausschöpfung dieser Befugnisse entnehmen [7]. Anderen-

---

1) Vgl. die in Fußnote 8 S. 102 Genannten.
2) Vgl. aber §§ 102, 103, 136, 199, 220 RegEntAO 74.
3) Vgl. außerdem § 1 Abs. I AO: "Steuern sind Geldleistungen, die ... allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft." § 201 Abs. I AO: "Die Finanzämter haben darüber zu wachen, ob zu Unrecht Steuern verkürzt werden." Ferner §§ 118, 130, 131, 392 AO, 3 S. 2 FVG.
4) Vgl. hierzu Stier StuW 67/391 ff.
5) Kruse Gesetzmäßige Verwaltung S. 96, 106; Stier StuW 67/391.
6) Kruse Gesetzmäßige Verwaltung S. 99 unter Berufung auf Fleiner; vgl. auch Otto Mayer S. 335.
7) Höppner StuW 69/207 f.

falls wäre wegen des verfassungsrechtlichen Vorranges die Geltung des Opportunitätsprinzips im Bereich des unter dem Vorbehalt des Gesetzes stehenden staatlichen Handelns überhaupt, auch für Teilgebiete, nicht mehr denkbar.

Auf das Steuerrecht übertragen kann aus Art. 20 Abs. III GG also nur abgeleitet werden, daß die bestehenden Steueransprüche in der von der AO bestimmten Weise zu realisieren sind. Dort ist jedoch das Legalitätsprinzip, d. h. die Pflicht zur Durchsetzung aller Steueransprüche, nur bruchstückhaft ausgeprägt.

Dennoch ist klar, daß es nicht allein der Verwaltung überlassen sein kann, einzelne Ansprüche zu realisieren und andere nicht. Die Verwaltung ist durch den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. I GG), im Steuerrecht auch als Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bezeichnet, gebunden. Art. 3 Abs. I GG verpflichtet die Finanzbehörden unmittelbar zur gleichen Anwendung der steuerrechtlichen Normen [1]. Daraus folgt notwendigerweise die prinzipielle Geltung des Legalitätsprinzips bezogen auf die Art und Weise der Realisierung der Steueransprüche. Einschränkungen des Legalitätsprinzips durch einfaches Gesetz sind jedoch möglich, soweit hierfür sachliche Gründe vorliegen [2]. Art. 3 zwingt den Gesetzgeber nicht zur Gleichmacherei, er enthält lediglich ein Willkürverbot.

Das Legalitätsprinzip ist also ein Ausfluß des Gleichheitssatzes und steht dem Gesetzgeber bis zur Grenze des Willkürverbotes bzw. anderer verfassungsrechtlicher Grundentscheidungen zur Disposition [3]. "Alle sich noch im Rahmen der Verfassung bewegenden Vorschriften, die das auf die Verwirklichung der bestehenden Steueransprüche abzielende Verhalten der Finanzbehörden reglementieren indem sie den Behörden nur bestimmte Verhaltensweisen (Mittel) gestatten oder die Behörden in bestimmten Fällen ganz oder teilweise von der Pflicht

---

1) Götz DVBl 68/93; Hamann-Lenz Anm. B 3 zu Art. 3; Tipke S. 16; Stier StuW 67/393; Bühler-Strickrodt Bd. 1 S. 220.

2) Höppner StuW 69/209; a. A. Tipke S. 18 für das steuerliche Verfahrensrecht; vgl. auch Salzwedel S. 10 ff.; Schmidt-Bleibtreu-Klein Anm. 3 zu Art. 3; BVerfGE 6/280, 9/10, 10/73, 21/26.

3) Anderenfalls wären §§ 14 AO, 127, 131 AO, 7 Abs. II S. 2 StAnpG sowie die Pauschalierungsbestimmungen der §§ 31, 50 Abs. V EStG, 10 VStG, 15 GewStG wegen einer Einschränkung des Legalitätsprinzips unwirksam.

zur Anspruchsverwirklichung überhaupt entbinden [1], setzen daher dem Legalitätsprinzip Grenzen" [2].

Bei einem Vergleich der Geltungskraft von Steuergeheimnis und Legalitätsprinzip zeigt sich, daß beide im GG wurzeln, ihre Ausgestaltung aber weitgehend dem einfachen Gesetzgeber überlassen ist. Aufgrund der verfassungsrechtlichen Abkunft kann daher keines das andere vollständig verdrängen. Soweit die Pflicht zur Wahrung des Steuergeheimnisses sich unmittelbar aus dem GG ergibt [3] muß das Legalitätsprinzip, das vom Gleichheitssatz abgesehen nur auf einfachem Gesetz beruht, zurücktreten. Schon die Wahrung des Steuergeheimnisses gem. § 22 AO ist eine sachliche Differenzierung die in vielen Fällen diese Einschränkung des Gleichheitssatzes trägt. 8. 3233

Handelt es sich um Offenbarungen, die nicht bereits verfassungsrechtlich untersagt sind, was weit überwiegend der Fall ist, da es hier nicht um eine Zweckentfremdung finanzamtlichen Wissens geht, so stehen sich das Legalitätsprinzip und das Steuergeheimnis grundsätzlich gleichberechtigt gegenüber [4]. Ein erkennbarer Gesetzeswille ist in diesen Fällen entscheidend [5]. In einer Reihe von Bestimmungen kommt zum Ausdruck, daß für einzelne Bereiche dem Steuergeheimnis minderes Gewicht zukommt.

Dies sind in erster Linie die Vorschriften, die Organisation und Zuständigkeiten der Besteuerung regeln. Wer danach zur Mitwirkung berufen ist, muß und kann entsprechend informiert werden [6].

---

1) Vgl. die in Fußnote 3 auf S. 104 genannten Bestimmungen.

2) Höppner StuW 69/209.

3) Soweit hier Art. 2 Abs. I GG i. V. m. dem Übermaßverbot zur Debatte steht, wird in erster Linie die Verhältnismäßigkeit i. e. S. relevant. Dies z. B. dann, wenn wegen einer unbedeutenden Steuerschuld einem Sachverständigen, der mit der Geschäftskonkurrenz des Steuerpflichtigen in engem Kontakt steht (Berater!) besondere Betriebsgeheimnisse mitgeteilt werden. Vgl. auch § 206 Abs. II AO.

4) Vgl. RG RStBl 34/450; Troeger-Meyer S. 81 ff.; Leinhäuser FR 66/341 ff.; a. A. Vfg. OFD Frankfurt v. 3. 5. 66 StEK AO § 22 Nr. 34.

5) Im Hinblick auf § 5 Abs. II Zif. 1 RegEntAO 74 sind die übrigen Ausführungen hierzu überflüssig.

6) Vgl. auch § 78 FGO.

Ein Veranlagungsbeamter kann sich jederzeit an seinen Vorgesetzten wenden und ihn nach Unterbreitung des Sachverhaltes um eine Weisung bitten. Ebenso kann ein Vorgesetzter immer Akten seiner Untergebenen sachlich prüfen [1].

Hierher gehören auch die Offenbarungen, die bei Zuziehung der in § 206 AO genannten Personen unumgänglich sind. § 206 Abs. I S. 3 und Abs. II spricht für diese Personen die Frage der Geheimhaltung direkt an. Allein daraus ist zu folgern, daß Offenbarungen unter den genannten Voraussetzungen befugt sind [2]. Außerdem ist eine gesetzliche Rangentscheidung auch in den Vorschriften enthalten, die die Finanzbehörden zu einem bestimmten Verhalten verpflichten, das regelmäßig [3] Offenbarungen beinhaltet. § 215 Abs. I z. B. bestimmt, daß "die in § 214 vorgesehenen gesonderten Feststellungen einheitlich getroffen werden, wenn an dem Gegenstand mehrere beteiligt sind oder ...". Die Befolgung dieser Anweisung ist notwendigerweise mit einer Offenbarung verbunden, da die Beteiligten wechselweise Einblick in ihre Verhältnisse erhalten [4]. Soweit diese Koppelung reicht muß allein aus der Existenz dieser gesetzlichen Gebote geschlossen werden, daß der Gesetzgeber sich implicit gegen die Schweigepflicht entschieden hat. Das öffentliche Interesse an der Anwendbarkeit dieser Gesetzesgebote und an einer gleichmäßigen Besteuerung erzwingt das Zurücktreten des Steuergeheimnisses.

Dieser Zwang entfällt, wenn das Finanzamt in seinem Verhalten nicht gesetzlich gebunden ist. Dies ist z. B. der Fall, solange es nur von irgendwelchen Rechten oder Befugnissen Gebrauch machen will, ohne

---

1) Vgl. z. B. §§ 3, 9 FVG.

2) Hierin könnte man evtl. auch eine gesetzliche Befugnisregelung sehen.

3) Höppner StuW 69/213 unterscheidet zwischen solchen gesetzlichen Geboten, die immer, und solchen, die nicht immer Offenbarungen zur Folge haben. Diese Unterscheidung erscheint mir irrelevant, da es unter der Voraussetzung, daß e i n Verhalten ges. erzwungen wird, für die Rechtmäßigkeit dieses Verhaltens nicht darauf ankommen kann, daß in speziell gelagerten Einzelfällen damit k e i n e Verletzung des Steuergeheimnisses verbunden ist.

4) Daß in Einzelfällen diese schon bekannt waren, schließt die abstrakt notwendige Offenbarung nicht aus; vgl. zum Vorrang des § 215 Erl. Bremen StEK AO § 215 Nr. 6.

dabei Offenbarungen vermeiden zu können [1]. Auch Kontrollmitteilungen an andere Finanzämter gehören hierher. In diesen Fällen ist kein Gesetzeswille erkennbar. Systematisch ist es möglich, daß die finanzamtlichen Handlungsmöglichkeiten durch das Steuergeheimnis eingeschränkt werden. Davon gehen auch die AO selbst und andere Steuergesetze aus. In einigen Bestimmungen wird bewußt zwischen der Wahrung des Steuergeheimnisses und Offenbarungen zu steuerlichen Zwecken abgewogen. Dies sind z. B. die §§ 206 Abs. II, 207 Abs. II, 209, 241 Abs. I S. 2 AO und §§ 86 Abs. I, 88 FGO.

Ob und wann im übrigen die finanzamtlichen Befugnisse durch § 22 AO beschränkt werden, kann nur unter Berücksichtigung der hinter dem Steuergeheimnis und dem Legalitätsprinzip stehenden Interessen entschieden werden. Dabei kommt es entscheidend auf die Lage des Einzelfalles an.

Das Steuergeheimnis ist Äquivalent für und Beschränkung des staatlichen Eingriffs. Ein Steuerpflichtiger, der sich diesem Eingriff entzieht indem er seinen Mitwirkungspflichten nicht nachkommt, kann sich daher nicht auf das Steuergeheimnis berufen, wenn das Finanzamt seine Ermittlungen auf andere Personen erstreckt [2]. Ähnlich verhält es sich mit dem Steuerpflichtigen, der seine fällige Steuerschuld nicht begleicht. Offenbarungen, die sich aus dem Beitreibungsverfahren [3] ergeben, sind in der Regel befugt. Bei letzteren stehen sich Steuergeheimnis und Legalitätsprinzip sehr klar gegenüber. Hier greift aber auch das Legalitätsprinzip als Folge des Gleichheitssatzes am schärfsten ein.

Das Legalitätsprinzip verkörpert zugleich das "fiskalische Interesse an der Einnahme aller nach dem Gesetz geschuldeten Steuern und das entsprechende Individualinteresse, daß der Staat sich bei der Steuererhebung möglichst wettbewerbsneutral verhalten möge" [4].

Die gegenseitige Beeinflussung von Steuergeheimnis und Legalitätsprinzip kommt m. E. am besten am Beispiel der finanzamtlichen Kontrollmitteilungen zum Ausdruck. Entsprechend der Stärke der Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung und der Höhe der zur Debatte stehenden Beträge aktiviert sich das Legalitätsprinzip und

---

1) Z. B. gem. §§ 175, 183 AO.
2) Vgl. § 209 Abs. I AO, der diesen Gedanken wiederspiegelt.
3) Vgl. insb. §§ 334 a, 361 AO; Müller DStZ A 51/105.
4) Höppner StuW 69/214.

kann häufig das Steuergeheimnis verdrängen. Systematischen Kontrollmitteilungen steht dagegen das Steuergeheimnis entgegen [1].

Es ist klar, daß wie bei allen Offenbarungen auch bei denen zu steuerlichen Zwecken die Frage, was im Einzelfall und wem gegenüber offenbart wird, eine große Rolle spielt. Je näher bei der Intimsphäre der Sachverhalt im einzelnen liegt und je größer das geschäftliche Interesse des Steuerpflichtigen an der Geheimhaltung bzw. sein potentieller Schaden ist, desto schwerer wiegt das Steuergeheimnis.

Unterliegt der Mitteilungsempfänger ebenfalls dem Steuergeheimnis, so ist der Eingriff in die Sphäre des Steuerpflichtigen weit geringer als bei Mitteilungen an Personen, die an keinerlei Geheimhaltungsvorschriften gebunden sind.
Dieser Gesichtspunkt kann in den Vordergrund treten bei Auskünften an ausländische Steuerbehörden soweit keine gesetzliche Grundlage gegeben ist. Aber auch wenn die Geheimhaltung im Ausland sichergestellt ist, sind m. E. Auskünfte im Kulanzweg unzulässig, da diese Auskünfte nur den mittelbaren steuerlichen Zweck einer evtl. Gegenseitigkeit haben [2].

8. 324 Ergebnis

Für Offenbarungen der Verhältnisse eines Steuerpflichtigen zu steuerlichen Zwecken läßt sich de lege lata die Befugnis nicht generell feststellen. In Fällen, in denen sich schon aus der Verfassung eine Schweigeverpflichtung ergibt, kann das steuerliche Ziel nicht rechtfertigend wirken. Dagegen sind alle die Offenbarungen befugt, die in der Regel verbunden sind mit einem Verhalten, das den Finanzbehörden zwingend vorgeschrieben ist. Im übrigen ist im Einzelfall anhand der Interessenlage zu entscheiden.

---

1) Ähnlich Schmidt S. 90; vgl. auch RFH RStBl 32/1045, Pfäffle S. 93; a. A. Hartung S. 199; Koch-Wolter S. 81/82 im Anschluß an RFH-Gutachten v. 28. 5. 38 RFHE 44/72 (76) und unter Berufung auf § 165 D IV AO, der jedoch nur einen klar begrenzten Fall behandelt; Pfaff DÖV 71/622.

2) Ebenfalls ablehnend Tipke-Kruse Anm. 12 zu § 22, Bühler S. 134; a. A. Spanner in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 70 zu § 22, Becker-Riewald-Koch S. 119 ff.

Der steuerliche Zweck im Rahmen des § 22 Abs. II Zif. 2 AO 8. 33

Etwas anderes muß für Offenbarungen des Inhalts von Verhandlungen in Steuersachen gelten. In § 22 Abs. II Zif. 2 stehen nicht die Interessen des Steuerpflichtigen zur Debatte, sondern das Ziel einer gerechten und gleichmäßigen Besteuerung. § 22 Abs. II Zif. 2 steht daher Offenbarungen zu steuerlichen Zwecken nicht entgegen.

Zwingendes öffentliches Interesse an der Strafverfolgung 8. 34

Wenn sich aus dem im Besteuerungsverfahren erlangten Wissen der Finanzbeamten Hinweise auf eine Straftat des Steuerpflichtigen ergeben oder eine solche klar erkennbar ist, stellt sich zwangsläufig die Frage, ob die Finanzbeamten im Hinblick auf das Steuergeheimnis befugt sind, die Strafverfolgungsbehörden insb. die Staatsanwaltschaft entsprechend zu informieren. Hierbei hängt das Gewicht des öffentlichen Interesses an der Strafverfolgung naturgemäß von der jeweiligen Straftat ab.

Eine Sonderrolle spielen die Steuervergehen der §§ 391 - 402 AO [1]. 8. 341
Insoweit handelt es sich um Offenbarungen zu steuerlichen Zwekken [2]. Die Strafsanktionen der §§ 392 ff. AO sind ein wesentliches Mittel zur Aufrechterhaltung der Steuermoral und zur Durchsetzung der steuerlichen Offenbarungspflichten.
Gem. § 421 Abs. I AO [3] ermittelt das Finanzamt bei Verdacht eines Steuervergehens den Sachverhalt. Die Information der hierfür zuständigen Finanzbeamten ist schon aufgrund ihrer Zuständigkeit befugt [4]. Gem. § 421 Abs. IV S. 1 kann das Finanzamt die Strafsache jederzeit an die Staatsanwaltschaft abgeben. Durch § 421 Abs. IV AO kommt der klare gesetzgeberische Wille zum Ausdruck [5], daß die Abgabe an die Staatsanwaltschaft ohne Rücksicht auf das Steuergeheimnis lediglich nach Zweckmäßigkeitserwägungen erfolgen soll. Das öffentliche Interesse an der unbehin-

1) Bzw. §§ 352 ff. RegEntAO 74.
2) Vgl. o. S. 98 f.
3) Bzw. § 370 Abs. I RegEntAO 74.
4) Vgl. o. S. 105 f.
5) § 421 Abs. IV S. 1 kann auch aus ausdrückliche Befugnisregelung aufgefaßt werden.

derten, rechtsstaatlichen Durchführung des Steuerstrafverfahrens drängt die Schweigepflicht des § 22 AO in jedem Fall zurück [1]. Dies gilt auch für die Öffentlichkeit einer evtl. Hauptverhandlung [2].

8.342 Anders verhält es sich bei den übrigen Straftaten. Ein Hinweis auf die Bewertung des öffentlichen Interesses an der Strafverfolgung durch den Gesetzgeber findet sich in § 138 StGB [3] und seit dem 2. AOStrafÄndG in § 428 Abs. II AO [3]. § 428 Abs. II AO unterscheidet zwischen Straftaten, an deren Verfolgung ein zwingendes öffentliches Interesse besteht, und anderen. Die beispielhafte Aufzählung der Schutzgüter in § 428 Abs. II S. 3 entspricht den in § 138 Abs. I StGB benannten Straftatbeständen. Die daraus ersichtliche Interessenbewertung muß auch bei der Güterabwägung im Rahmen des § 22 AO berücksichtigt werden [4]. Zur Strafverfolgung bzw. zur Verhinderung einer Straftat [5] notwendige Offenbarungen sind daher befugt, wenn es sich um Verbrechen und vorsätzliche Vergehen gegen Leib und Leben sowie um Verbrechen und schwerwiegende Vergehen gegen den Staat und seine Einrichtungen handelt. Insoweit besteht regelmäßig ein rechtfertigendes "zwingendes öffentliches Interesse" an der Offenbarung.
Aufgrund besonderer Verhältnisse des Einzelfalles kann m. E. das zwingende öffentliche Interesse auch bei anderen schwerwiegenden Vergehen oder Verbrechen bestehen. Solche besonderen Verhältnisse können z. B. die Beteiligung von Beamten [6] (Interesse an der Reinhaltung des Beamtenkörpers), öffentlich bedeutsame Korruptionen

---

1) Vgl. § 453 3. Halbs. AO, der für einen strafprozessualen Sonderfall eine bindende Anweisung enthält; vgl. auch § 428 Abs. II AO sowie Weisensee StuW 55/601.
2) Kopacek FR 68/335 (336 f.); vor dem Hintergrund dieser Lokkerung des Steuergeheimnisses im Bereich des Steuerstrafverfahrens ist auch § 8 Abs. II KreditwG zu beurteilen.
3) §§ 138 StGB, 428 Abs. II AO sind im Anhang III wiedergegeben.
4) Rössler StuW 68/139 (160), Seltmann NJW 68/872, Koch-Loose S. 24, Lohmeyer ZfZ 69/168 (170), auch BT-Drucks. V/1812 und Hartung in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 8 ff. zu § 428.
5) Vgl. auch Strafrahmen § 400 AO - § 138 StGB.
6) Weissenborn NJW 57/250 ließ damals bei Bestechungen prinzipiell genügen, wenn Verdacht der Beteiligung eines Behördenangestellten bestand.

oder Lebensmittelbetrügereien sein. Das aus diesen besonderen Verhältnissen fließende Interesse an der Offenbarung kummuliert sich mit dem allgemeinen Interesse an der Strafverfolgung zum zwingenden öffentlichen Interesse.
Der grundrechtliche Schutz des Steuergeheimnisses wird in den Fällen der Mitteilung an die Staatsanwaltschaft in der Regel nur relevant, soweit kein oben erläutertes zwingendes öffentliches Interesse an der Strafverfolgung besteht.
Im Zusammenhang mit der Offenbarungsbefugnis zu Strafverfolgungszwecken wird wegen des strafrechtlichen Grundsatzes der Freistellung von der Mitwirkung bei der eigenen strafrechtlichen Verfolgung eine evtl. Einschränkung der steuerlichen Offenbarungspflichten akut [1]. Hier Abgrenzungskriterien aufzuzeigen, würde den Rahmen dieser Arbeit sprengen. M.E. genügt jedoch die abstrakte Gefahr einer Strafverfolgung nicht, den Steuerpflichtigen von seinen Mitwirkungspflichten zu entbinden [2]. Jedenfalls zeigt sich auch in diesem Punkt deutlich die enge Verbindung zwischen den steuerlichen Mitwirkungspflichten einerseits und dem Steuergeheimnis andererseits [3].

Gewicht des rechtfertigenden öffentlichen Interesses 8.35

Gerade aus der gesetzlichen Wertung des § 428 Abs. II AO, der ausdrücklich das zwingende öffentliche Interesse erwähnt, wird erkennbar, welche Art von öffentlichen Interessen eine Durchbrechung des Steuergeheimnisses als Mittel der Kollisionslösung angemessen erscheinen lassen. Es muß sich um höchste Lebensgüter wie Leib und Leben oder um bedeutende Angriffe gegen den Bestand des Staates in seiner verfassungsmäßigen Form oder seine Einrichtungen handeln. Diese Abgrenzung steht mit den Wertentscheidungen des GG, wie sie insb. in Art. 2 Abs. II, 18, 21 Abs. II und 26 Abs. I erkennbar sind, in Einklang.
Beim Bruch des Steuergeheimnisses aufgrund zwingenden öffentlichen Interesses muß für jeden Einzelfall genau abgewogen werden zwischen den Interessen des Steuerpflichtigen und dem entgegen-

1) Vgl. hierzu Kruse StuW 68/266 (272 ff.), Höppner DVBl 69/723 (724).
2) Vgl. § 428 Abs. I AO bzw. § 377 Abs. I RegEntAO 74.
3) Vgl. Kruse StuW 68/272 ff.

stehenden öffentlichen Interesse. Dabei ist zu Gunsten des Steuergeheimnisses zu berücksichtigen, daß jede Offenbarung einen staatlichen Eingriff in die Handlungsfreiheit des Steuerpflichtigen darstellt und daß außerdem jede finanzamtliche Auskunft die Vertrauensbasis der Zusammenarbeit zwischen Steuerbehörde und Steuerpflichtigem berührt. In dieser Hinsicht besteht auch ein starkes Interesse der Steuerverwaltung an der möglichst ausnahmslosen Beachtung des Steuergeheimnisses.
Das finanzamtliche Wissen, das aufgrund gravierender Eingriffsrechte und Mitwirkungspflichten erworben wurde, ist nur zur steuerlichen Auswertung bestimmt. Andere staatliche Verwaltungszweige sind aus gutem Grund nicht mit den finanzamtlichen Machtbefugnissen ausgestattet. Bei jeder Information partizipieren sie indirekt an dieser Macht. Man muß in diesem Zusammenhang die Aufsplitterung der Staatsverwaltung in einzelne Bereiche respektieren und kann nicht mit dem Gedanken einer staatlichen Verwaltungseinheit arbeiten [1].

8. 36 Aus diesen Gründen halte ich eine Reihe von in der Praxis üblichen und von der herrschenden Meinung gutgeheißenen [2] Offenbarungen für unbefugt.
Dies gilt z. B. für alle Offenbarungen, bei denen sich das "zwingende öffentliche Interesse" in einem reinen Finanzinteresse erschöpft, wie z. B. bei Überpreisforderungen gegenüber Behörden, Unregelmäßigkeiten im Zusammenhang mit Aufträgen der Stationierungsstreitkräfte [3], Frachthinterziehungen zum Nachteil der Deutschen Bundesbahn [4] oder erschlichener Vergünstigungen [5].
Auch das Ordnungsinteresse von Berufskammern und Aufsichtsbehörden halte ich ohne gesetzliche Wertentscheidung wie z. B. in § 448

---

1) A. A. Kybitz in Preuß. VerwBl 43. Jahrgang S. 299, ähnlich auch Wauer DStZ 49/137.
2) Vgl. die alphabetische Zusammenstellung Karwatzki-Leise NWB F. 2/1819 ff.
3) Vgl. Kruse StuW 68/278 und in Tipke-Kruse Anm. 14 zu § 22; a. A. Erl. Hessen v. 14. 7. 53 und Vfg. OFD Frankfurt v. 10. 11. 64 (abgedruckt bei Leise S. 36), Karwatzki-Leise NWB F. 2/1819.
4) A. A. BdF Erl. v. 2. 7. 56 und Vfg. OFD Frankfurt (Leise S. 45).
5) Karwatzki-Leise NWB F. 2/1826 unter "Staatsanwaltschaft" und S. 1817 unter "Kreislandwirtschaftsbehörde"; Erl. Schleswig-Holstein v. 7. 4. 67 StEK AO § 22 Nr. 35 sind a. A.

AO nicht für ausreichend [1]. Die Mitteilung von Steuerstrafen und -bußgeldern an Handwerkskammern betreffs der von ihnen benannten Sachverständigen und Landesjustizverwaltungen als Aufsichtsbehörden der Notare oder Börsenaufsichtsbehörden betreffs öffentlich bestellter Kursmakler [2] sind m. E. unbefugt.
Ebenso sind Mitteilungen an die Verfassungsschutzstellen unbefugt, soweit es sich nicht um die in § 138 StGB genannten schwerwiegenden Fälle handelt [3].
Mit dem Rechtfertigungsgrund des zwingenden öffentlichen Interesses ist die Wirksamkeit des Steuergeheimnisses und die Schärfe des finanzamtlichen Eingriffs auf das engste verbunden. Der Ausnahmegrund des zwingenden öffentlichen Interesses ist eng auszulegen [4]. Er hat nur soweit Raum, als eine Interessenabwägung ein klares und eindeutiges Übergewicht der öffentlichen Interessen ergibt und sich damit im Rahmen des Übermaßverbotes hält.

Interessenbewertung im Rahmen des § 22 Abs. II Zif. 2 AO 8. 37

Eine andere Abgrenzung des zwingenden öffentlichen Interesses muß sich nach der hier vertretenen Auffassung für die Offenbarungsbefugnis i. S. d. § 22 Abs. II Zif. 2 ergeben [5]. Dieser Tatbestand erfaßt den Inhalt von Verhandlungen in Steuersachen nur insoweit, als es sich nicht um Verhältnisse des Steuerpflichtigen handelt [6]. Er schützt daher auch nicht den Steuerpflichtigen, sondern dient dem Ziel einer gerechten und gleichmäßigen Besteuerung [7]. Gegenstand des § 22 Abs. II Zif. 2 AO ist also ebenfalls ein öffentliches Interesse. Im Rahmen der Rechtfertigung einer Offenbarung i. S. d. Ziffer 2 sind zwei verschiedene öffentliche Interessen gegeneinander abzuwägen. Hierbei wiegt das Geheimhaltungsinteresse nicht allzu schwer. In allen Bereichen wird heute versucht, das staatliche Handeln durchschaubarer zu gestalten. Die Veröffentli-

---

1) Vgl. Schmidt S. 112; a. A. Koch-Wolter S. 111, vgl. auch § 5 Abs. II Zif. 2 RegEntAO 74.
2) A. A. z. B. Becker-Riewald-Koch Anm. 4 d zu § 22.
3) A. A. OFD Frankfurt v. 10. 11. 64 S. 1115 A.
4) Vgl. Spanner in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 60 zu § 22.
5) A. A. Spanner in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 75 zu § 22.
6) Vgl. o. S. 69.
7) Vgl. o. S. 68 f.

chung von Voten und abweichenden Meinungen ist teilweise bereits gesetzlich ermöglicht. Es reicht daher m. E. ein einfaches öffentliches Interesse an der Offenbarung aus, um diese zu rechtfertigen. Oft genügt sogar allein das Informationsinteresse der Öffentlichkeit, wie z. B. bei Überlegungen im Zusammenhang mit Steuerrechtsänderungen. In § 22 Abs. II Zif. 2 entspricht die Interessenlage weitgehend der des Amtsgeheimnisses.

8. 38 Zwingendes öffentliches Verwertungsinteresse

Ganz anders ist die Interessenlage dagegen bei der Verwertungsbefugnis des § 22 Abs. II Zif. 3. Es sind kaum Fälle denkbar, in denen Amtsträger oder amtlich zugezogene Sachverständige zur Verwertung eines Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisses aus zwingendem öffentlichen Interesse befugt sind [1]. Ein solches zwingendes öffentliches Interesse an einer Verwertung liegt regelmäßig nicht vor [2] [3].

9 9. Umfang der Offenbarungsbefugnis

Das Vorliegen eines Rechtfertigungsgrundes, sei es die Einwilligung des Steuerpflichtigen, eine gesetzliche Sonderregelung oder das zwingende öffentliche Interesse ermöglicht in keinem Fall inhaltlich unbeschränkte Offenbarungen. Es muß vielmehr für jede einzelne Information abgewogen werden, ob sie von dem jeweiligen Rechtfertigungsgrund noch getragen wird. Dies ist nur der Fall, soweit der Zweck des Ausnahmegrundes es tatsächlich erfordert [4]. Für die Offenbarung von Verhältnissen des Steuerpflichtigen gilt dies aufgrund des Übermaßverbotes bei einer gesetzlichen Sonderregelung auch dann, wenn die entsprechende Bestimmung eine solche Einschränkung nicht enthält.

---

1) Spohr DStZ 34/165, Koch-Wolter S. 45, auch der RegEntAO 74 sieht keine Ausnahme vor.

2) Tipke-Kruse Anm. 10 zu § 22, a. A. Spanner in HHSp 75 zu § 22.

3) Vgl. zum verwandten Problemkreis der Patentwirkung und Zwangslizenz §§ 8, 15 PatG.

4) H. M., vgl. Spanner in HHSp Anm. 71 zu § 22.

10. Ergebnis

Das in § 22 AO geregelte Steuergeheimnis ist in seinen drei Tatbeständen verschieden zu beurteilen.

§ 22 Abs. II Zif. 1 AO, der eigentliche und wichtigste Fall des Steuergeheimnisses, deckt sich in einer Reihe von Fällen mit einem bereits aus dem Grundgesetz abzuleitenden Offenbarungsverbot. Eine Offenbarung kann gegen das Gebot zur Achtung der Menschenwürde, das Recht auf Gewährleistung des Eigentums oder das Recht auf freie Entfaltung der Persönlichkeit i. V. m. dem Übermaßverbot verstoßen. Insoweit ist das Steuergeheimnis unmittelbar verfassungsrechtlich gewährleistet.

§ 22 Abs. II Zif. 2 erfaßt nur die Fälle, die nicht bereits unter Zif. 1 fallen. Eine verfassungsrechtliche Kongruenz besteht nicht.

§ 22 Abs. II Zif. 3 AO ist eine Ausprägung der grundgesetzlichen Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. I GG.

Entgegen der herrschenden Meinung steht dem Gesetzgeber das Steuergeheimnis nicht zur völlig freien Disposition, sondern er ist im Bereich der Grundrechtskongruenz an die grundgesetzlichen Schranken gebunden.
Die verfassungsrechtliche Gewährleistung ist bereits bei der Auslegung des § 22 AO, insb. bei der Feststellung einer rechtfertigenden Befugnis aufgrund zwingenden öffentlichen Interesses oder gesetzlicher Sonderregelung im Wege der verfassungskonformen Auslegung, zu berücksichtigen.

ANHANG I

§ 5 RegEntAO 74

Steuergeheimnis

(1) Amtsträger dürfen

1. Verhältnisse eines anderen nicht offenbaren, die ihnen
   a) in einem Verfahren in Steuersachen,
   b) in einem Strafverfahren wegen einer Steuerstraftat oder einem Bußgeldverfahren wegen einer Steuerordnungswidrigkeit,
   c) aus anderem Anlaß durch Mitteilung einer Finanzbehörde oder durch die gesetzlich vorgeschriebene Vorlage eines Steuerbescheides oder einer Bescheinigung über die bei der Besteuerung getroffenen Feststellungen

   bekanntgeworden sind,

2. den Inhalt von Verhandlungen in den in Nummer 1 Buchstaben a und b genannten Verfahren nicht offenbaren, an denen sie teilgenommen haben und

3. Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisse nicht verwerten, die ihnen in einem der in Nummer 1 genannten Verfahren bekanntgeworden sind.

(2) Die Offenbarung der in Absatz 1 genannten Verhältnisse und Kenntnisse ist zulässig, soweit

1. sie der Durchführung eines Verfahrens im Sinne des Absatzes 1 Nummer 1 Buchstaben a und b dient,

2. sie wegen einer Pflichtverletzung bei der geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen durch eine der in § 40 Abs. 2, 3 Nr. 1 und 2 genannten Personen gegenüber der zuständigen Berufskammer oder den für das ehrengerichtliche oder berufsgerichtliche Verfahren oder das Disziplinarverfahren zuständigen Stellen erfolgt,

3. sie in anderen Gesetzen zugelassen ist,

4. der Betroffene zustimmt,

5. sie der Richtigstellung in der Öffentlichkeit verbreiteter unwahrer Angaben dient, die geeignet sind, das Vertrauen zur Verwaltung zu stören oder das Ansehen der Verwaltung erheblich herabzusetzen; vor der Richtigstellung soll die Finanzbehörde den Steuerpflichtigen hören,

6. für sie ein zwingendes öffentliches Interesse besteht oder

7. ihr ein Interesse des Betroffenen an der Geheimhaltung offensichtlich nicht entgegensteht.

(3) Amtsträger ist, wer nach deutschem Recht

1. Beamter oder Richter ist,

2. in einem sonstigen öffentlich-rechtlichen Amtsverhältnis steht oder

3. sonst dazu bestellt ist, bei einer Behörde oder sonstigen Stelle oder in deren Auftrag Aufgaben der öffentlichen Verwaltung oder der Rechtspflege wahrzunehmen.

(4) Den Amtsträgern stehen gleich

1. die für den öffentlichen Dienst besonders Verpflichteten (§ 11 Abs. 1 Nr. 4 des Strafgesetzbuches),

2. amtlich zugezogene Sachverständige,

3. die Träger von Ämtern der Kirchen und anderer Religionsgemeinschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, und

4. andere Personen, die von Behörden oder Gerichten besonders verpflichtet worden sind.

ANHANG II

BT-Drucksache 2203 S. 8 3. Wahlperiode

Zu Artikel III Nr. 3

Nach den §§ 7, 8 oder 11 des Ersten Wohnungsbaugesetzes steuerbegünstigter Wohnungen unterliegen bestimmte Bindungen hinsichtlich der Mietpreisgestaltung (§ 45 des Ersten Wohnbaugesetzes) und der Wohnraum (§ 11 des Wohnraumbewirtschaftungsgesetzes) sowie, wenn dem Eigentümer eine Grundsteuervergünstigung gewährt wird, vor allem auch dem Mieterschutz (§ 31 a des Mieterschutzgesetzes). Es ist daher für den Mieter einer neugeschaffenen Wohnung von entscheidender Bedeutung, eine zuverlässige Auskunft darüber zu erhalten, ob die Grundsteuervergünstigung für die von ihm benutzte Wohnung gewährt wird.

Einer solchen Auskunft durch das Finanzamt steht aber zur Zeit das Steuergeheimnis (§ 22 der Reichsabgabenordnung) entgegen. Etwaige Pflichten des Vermieters zur Auskunftserteilung würden nur in einem Rechtsstreit vor den Zivilgerichten geltend gemacht werden können, auf den sich der Mieter bei fehlendem Mieterschutz nicht einlassen kann. Es erscheint daher dringend erwünscht, es dem Mieter durch eine gesetzliche Regelung zu ermöglichen, sich vor Beginn eines Rechtsstreits Gewißheit über seine Rechtsstellung zu verschaffen, da sonst die Ausübung seiner Rechte praktisch unmöglich gemacht würde. Einer solchen gesetzlich geregelten Auskunftserteilung steht das Steuergeheimnis nicht entgegen. Schutzwürdige Interessen des Vermieters werden dabei nicht verletzt. Er hat die freie Entscheidung, ob er die Grundsteuervergünstigung in Anspruch nehmen will. Die Auskunftserteilung wird sich ausschließlich auf das Bestehen oder Nichtbestehen und die Dauer der Vergünstigung erstrecken. Irgendwelche Einblicke in die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Vermieters, vor deren Offenbarung das Steuergeheimnis den Steuerpflichtigen schützen soll, werden also nicht gegeben.

ANHANG III

§ 138 Abs. I StGB

Wer von dem Vorhaben oder der Ausführung eines Friedensverrates nach § 80 [1], eines Hochverrates nach den §§ 81 - 83 Abs. I, eines Landesverrates oder einer Gefährdung der äußeren Sicherheit nach den §§ 94 - 96, 97 a, 100, eines Mordes, eines Totschlages, eines Münzverbrechens, eines Raubes, einer räuberischen Erpressung, eines Menschenraubes, einer Verschleppung, einer erpresserischen Kindesentführung, eines Mädchenhandels oder eines gemeingefährlichen Verbrechens zu einer Zeit, zu der die Ausführung oder der Erfolg noch abgewendet werden kann, glaubhaft erfährt und es unterläßt, der Behörde oder dem Bedrohten rechtzeitig Anzeige zu machen, wird mit Freiheitsstrafe bis zu 5 Jahren bestraft.

§ 428 Abs. II AO [2]

Soweit der Staatsanwaltschaft oder dem Gericht in einem Strafverfahren aus den Steuerakten Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die der Steuerpflichtige dem Finanzamt vor Einleitung des Strafverfahrens in Erfüllung steuerrechtlicher Pflichten offenbart hat, dürfen diese Kenntnisse gegen den Steuerpflichtigen nicht für die Verfolgung einer Tat verwendet werden, die kein Steuerstrafgesetz verletzt. Dies gilt nicht für Verbrechen und Vergehen, an deren Verfolgung ein zwingendes öffentliches Interesse besteht. Ein zwingendes öffentliches Interesse an der Verfolgung ist namentlich gegeben bei Verbrechen und vorsätzlichen Vergehen gegen Leib und Leben sowie bei Verbrechen und schwerwiegenden Vergehen gegen den Staat und seine Einrichtungen.

---

1) Vgl. hierzu Art. 26 Abs. I GG.

2) Bzw. entsprechend § 377 Abs. II RegEntAO 74.

LEBENSLAUF

Ich wurde am 2. 3. 43 als 2. Kind des Kaufmanns A. Holzapfel und seiner Frau Ruth-Ursula in Berlin geboren. Infolge von Kriegseinflüssen wuchs ich in München auf. Meine Schulzeit schloß ich 1962 mit dem humanistischen Abitur ab. Bis Herbst 1964 leistete ich anschließend 2 Jahre Militärdienst. Danach studierte ich in München Jura, wo ich auch zum Prüfungstermin 1968 II das 1. juristische Staatsexamen ablegte. Derzeit befinde ich mich im Vorbereitungsdienst für das 2. juristische Staatsexamen.